



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: FORTUNA GAME a.s., IČO: 43003575
se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1
zastoupená Mgr. Radkem Schmitzem, advokátem
se sídlem Podkovářská 933/3, Praha 9

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 9. 2016,
č. j. 39077/16/5100-31462-707633

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) domáhá přezkumu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 9. 2016, č. j. 39077/16/5100-31462-707633 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl

odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Specializovaného finančního úřadu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 25. 1. 2016, č. j. 8370/16/4000-50711-109964 (dále jen „*platební výměr*“) a toto rozhodnutí potvrdila.

2. Platebním výměrem správce daně vyrozuměl žalobkyni podle ustanovení § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „*daňový řád*“) o předpisu úroku z prodlení úhrady daňové povinnosti, a to odvodu z loterií nebo jiných podobných her za odvodové období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 500.508 Kč.

II. Napadené rozhodnutí

3. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve shrnul skutkový stav věci. Společnost Fortuna Loterie a.s., IČO: 00418382, se sídlem Vodičkova 30, Praha 1 (dále jen „*společnost Fortuna Loterie*“) ke dni 1. 1. 2013 zanikla v důsledku vnitrostátní fúze se žalobkyní, která se stala její nástupnickou společností. Na základě toho byla žalobkyně povinna podat správci daně přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her podle ustanovení § 240 odst. 4 daňového řádu, a to ve lhůtě do 31. 1. 2013 a odvod zaplatit. Dne 30. 1. 2013 správce daně obdržel přiznání k odvodu za období roku 2012, a to prostřednictvím datové schránky žalobkyně, která byla uvedena rovněž jako poplatník a jako daňové identifikační číslo bylo uvedeno DIČ skupiny daně z přidané hodnoty. Nedoplatek ve výši odvodu po odečtení uhrazených záloh činil 75.294.086 Kč a stejného dne byla tato částka uhrazena na osobní daňový účet žalobkyně.

4. Dne 29. 5. 2013 obdržel správce daně přiznání k odvodu za období roku 2012, podané žalobkyní, ve kterém byl jako poplatník uvedena společnost Fortuna Loterie, nedoplatek po odečtení záloh činil 11.306.526 Kč. Správce daně odvod vyměřil platebním výměrem ze dne 12. 1. 2016, č. j. 7705/16/4200-12776-108960, který založil do spisu bez doručení. Současně s tímto přiznáním k odvodu žalobkyně podala dodatečné přiznání za období roku 2012 a žádost o převedení přeplatku. Dne 28. 4. 2013 byly zjištěny důvody pro podání dodatečného přiznání k odvodu a správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 10. 2013, č. j. 205338/13/4000-17202-108261 doměřil ke dni 31. 5. 2013 odvod v celkové výši 223.291.055 Kč, tj. odečetl 50.923.571 Kč, tento dodatečný platební výměr správce daně žalobkyni neoznamoval, pouze jej založil do spisu. Žádosti o převedení přeplatku správce daně vyhověl rozhodnutím o přeplatku ze dne 12. 7. 2013, č. j. 282451/13/4000-27801-205392, správce daně převedl přeplatek z osobního daňového účtu žalobkyně na osobní daňový účet zaniklé společnosti Fortuna Loterie ke dni 1. 6. 2013, tj. ke dni následujícímu po dni vzniku přeplatku, čímž byl nedoplatek uhrazen.

5. Za dobu prodlení úhrady odvodu vznikla zaniklé společnosti Fortuna Loterie povinnost uhradit úrok z prodlení ve výši 500.508 Kč, a proto správce daně podle ustanovení § 252 daňového řádu zaslal žalobkyni, jak nástupnické společnosti, platební výměr.

6. Žalovaný dospěl k závěru, že v posuzované věci nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost žalobkyně ke dni 31. 12. 2012, tj. před nabytím účinnosti zákonného opatření senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, a proto je třeba aplikovat daňový řád ve znění účinném do 31. 12. 2013. Podle ustanovení § 240 odst. 4 daňového řádu byla žalobkyně podle žalovaného povinna podat přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za kalendářní rok 2012 do 31. 1. 2013 a ve stejné lhůtě odvod zaplatit. Žalobkyně takto podle žalovaného nepostupovala, neboť v přiznání k odvodu sloučila

odvodovou povinnost zaniklé společnosti Fortuna Loterie a samotné žalobkyně a takto sloučený odvod uhradila. Žalobkyně byla podle názoru žalovaného povinna podat dvě přiznání k odvodu a provést dvě úhrady odvodu, tj. do 31. 3. 2013 měla žalobkyně podat přiznání k odvodu, ve kterém by vyčíslila odvodovou povinnost zaniklé společnosti, a ve stejné lhůtě měla odvod uhradit na osobní daňový účet zaniklé společnosti, a do 1. 3. 2013 měla sama jako provozovatel loterií a jiných podobných her povinnost sama podat přiznání k odvodu a uhradit jej. Částka odvodu ve výši 11.306.526 Kč byla připsána na osobní daňový účet zaniklé společnosti Fortuna Loterie dne 1. 6. 2013, tj. 122 dnů po lhůtě podle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu, resp. 115 dnů po 5 pracovních dnech od stanovené lhůty (§ 252 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný měl tedy za to, že správce daně postupoval v souladu se zákonem.

7. Žalovaný nepřisvědčil námitce, že částka byla uhrazena včas souhrnnou platbou ze dne 29. 1. 2013. Žalovaný uvedl, že v průběhu roku 2012 byly dvě samostatné společnosti – žalobkyně a společnost Fortuna Loterie, tj. dva samostatní poplatníci odvodu, kteří měli povinnost podat odvodové přiznání. Na osobním daňovém účtu společnosti Fortuna Loterie byl k datu splatnosti odvodu, tj. k 31. 1. 2013, evidován nedoplatek ve výši 11.306.526 Kč. Osobní daňový účet je vázán vždy ke konkrétnímu subjektu. Žalovaný měl za to, že byla-li platba odvodu provedena pod variabilním symbolem žalobkyně, jednalo se o jasně specifikovanou platbu, nikoli o nejasnou platbu, a pokud tak vznikl přeplatek, mohl jej správce daně převést na osobní daňový účet společnosti Fortuna Loterie a.s. podle ustanovení § 155 odst. 1 daňového řádu pouze na základě žádosti žalobkyně.

8. Žalovaný uvedl, že správce daně postupoval správně, když na základě dodatečného přiznání k odvodu podaného žalobkyní dne 29. 5. 2013 ke dni 31. 5. 2013 doměřil odvod, čímž na osobním daňovém účtu žalobkyně vznikl vratitelný přeplatek. Žádost žalobkyně o převedení přeplatku obdržel správce daně dne 29. 5. 2013, tj. v době, kdy neexistoval na osobním daňovém účtu žalobkyně vratitelným přeplatek, při převedení vratitelného přeplatku postupoval správce daně podle ustanovení § 155 odst. 1 daňového řádu a analogicky podle odst. 3 uvedeného ustanovení a v souladu s odbornou literaturou považoval za den uhrazení až den následující po vzniku vratitelného přeplatku, tj. 1. 6. 2013. K úhradě tak podle žalovaného došlo až 122 dnů po lhůtě splatnosti, částka nedoplatku tak byla úročena 115 dnů. Žalovaný uzavřel, že námitky žalobkyně neshledal důvodnými, a proto platební výměr potvrdil.

III. Žaloba

9. Žalobkyně uvedla, že v důsledku vnitrostátní fúze sloučením se ke dni 31. 12. 2012 stala právní nástupkyní společnosti Fortuna Loterie. S ohledem na to byla žalobkyně povinna provést odvod z loterií a jiných podobných her za rok 2012 i z loterií a jiných podobných her provozovaných zaniklou společností Fortuna Loterie. Dne 30. 1. 2013 žalobkyně podala přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za období roku 2012 souhrnně za žalobkyni i za zaniklou společnost Fortuna Loterie. Výše nedoplatku podle přiznání činila 75.294.086 Kč po zaokrouhlení, z čehož 11.306.526 Kč připadalo na společnost Fortuna Loterie a 63.987.559 Kč připadalo na žalobkyni. Tento nedoplatek žalobkyně uhradila ze svého účtu dne 29. 1. 2013. V květnu 2013 žalobkyně požádala správce daně o vydání potvrzení o bezdlužnosti a ten si v této souvislosti vyžádal dodání dvou samostatných přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za obě společnosti samostatně, což žalobkyně splnila.

10. Žalobkyně pokračovala, že i přesto správce daně vydal platební výměr, kterým vyměřil úrok z prodlení za odvodové období roku 2012, a to z důvodu údajné úhrady nedoplatku odvodu namísto dne 31. 1. 2013 až dne 1. 6. 2013. Žalobkyně uvedla, že jako datum úhrady nedoplatku odvodu zaniklé společnosti Fortuna Loterie byl stanoven první den měsíce následujícího po měsíci, ve kterém dle názoru žalovaného vznikl přeplatek na osobním daňovém účtu žalobkyně, když dle vyjádření žalovaného byl přeplatek použit na úhradu nedoplatku až dne 1. 6. 2013.

11. Žalobkyně uvedla, že stěžejním argumentem pro zamítnutí jejího odvolání proti platebnímu výměru bylo to, že správce daně nemohl použít přeplatek ve výši 11.306.526 Kč, který vznikl na osobním daňovém účtu žalobkyně, na úhradu nedoplatku z moci úřední, protože se jednalo o povinnost jiného daňového subjektu, tj. zaniklé společnosti Fortuna Loterie.

12. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že přeplatek na osobním daňovém účtu žalobkyně vznikl až dne 31. 5. 2013, a proto byl až dne 1. 6. 2013 použit na úhradu nedoplatku odvodu z provozování loterií a jiných podobných her společností Fortuna Loterie. Z ustanovení § 154 odst. 5 daňového řádu žalobkyně dovozovala, že správce daně měl v den následující po dni obdržení celkové výše odvodu ve výši 75.294.086 Kč převést částku odpovídající nedoplatku na odvodu připadající na společnost Fortuna Loterie na úhradu tohoto nedoplatku, a to z toho důvodu, že povinnost odvodu tížila nástupnickou společnost společností Fortuna Loterie, tj. žalobkyni. Takto měl správce daně podle žalobkyně postupovat poté, co žalobkyně podala v květnu 2013 dodatečné daňové přiznání (samostatně za každou společnost), převod měl správce daně uskutečnit zpětně a vzniklé úroky měl správce daně z úřední moci upravit, tj. ponížit na nulu, protože nedoplatek odvodu ze strany společnosti Fortuna Loterie za odvodové období roku 2012 byl žalobkyní jako povinným subjektem uhrazen již dne 1. 2. 2013. To podle žalobkyně vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Ans 1/2007 – 91, www.nssoud.cz.

13. Argument, že přeplatek na osobním daňovém účtu žalobkyně nebylo možné z moci úřední ke dni 1. 2. 2013 převést, protože se jednalo o daňovou povinnost jiného subjektu, nemůže podle názoru žalobkyně obstát, protože v důsledku vnitrostátní fúze společností Fortuna Loterie se žalobkyní jako nástupnickou společností přeshla v souladu s ustanoveními § 239 a § 240 daňového řádu povinnost k úhradě nedoplatku na odvodu na žalobkyni. Jednalo se tedy o daňovou povinnost stejného subjektu, tj. žalobkyně, a správce daně měl přeplatek převést, a to ke dni vzniku tohoto přeplatku tj. ke dni 1. 2. 2013.

14. Z důvodové zprávy k daňovému řádu podle žalobkyně vyplývá, že úrok z prodlení je ekonomickou náhradou za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Žalobkyně k tomu podotkla, že v odvolacím řízení jednoznačně prokázala, že peněžní prostředky ve výši 11.306.526 Kč odpovídající nedoplatku na odvodu připadající na společnost Fortuna Loterie byly správci daně odeslány dne 29. 1. 2013, vzniklý přeplatek tak měl být nejpozději ke dni 1. 2. 2013 převeden podle ustanovení § 154 odst. 5 daňového řádu na úhradu nedoplatku odvodu společnosti Fortuna Loterie. Podle žalobkyně tak nebyl splněn základní předpoklad pro vyměření úroků z prodlení, protože nedoplatek byl žalobkyní řádně a včas uhrazen.

15. Žalobkyně upozornila na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že předepsaní penále za dobu, kdy existuje na účtu daňového subjektu disponibilní

vratitelný přeplatek, je v rozporu se zákonem, protože při výpočtu penále musí být zohledněna doba, po kterou byly na účtu daňového subjektu evidovány přeplatky (např. rozsudek ze dne 9. 1. 2009, č. j. 8 Afs 1/2009 – 109 či ze dne 4. 3. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013 – 70).

16. Žalobkyně měla za to, že postup správce daně byl v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejm. zásadou přiměřenosti a efektivnosti a cílem procesu správy daní, neboť daň byla zjištěna a také uhrazena správně, a i přesto by měla žalobkyně hradit úroky z prodlení.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nesouhlasil s tím, že po podání souhrnné přiznání k odvodu za obě společnosti měl správce daně použít přeplatek 11.306.526 Kč na nedoplatek zaniklé společnosti Fortuna Loterie k 1. 2. 2013. Žalovaný měl za to, že teprve podáním dodatečného přiznání k odvodu za obě společnosti odděleně bylo zřejmé, že zaniklá společnost Fortuna Loterie měla odvodovou povinnost a v jaké výši. Až dnem 31. 5. 2013 vznikl podle žalovaného přeplatek, který byl na žádost žalobkyně převeden na osobní daňový účet společnosti Fortuna Loterie.

18. Žalovaný upozornil na ustanovení § 240 odst. 1 a 4 daňového řádu a uvedl, že z žádného právního předpisu nevyplývá, že by mělo být podáno souhrnné přiznání za zaniklý i nástupnický subjekt. Pro žalobkyni byl závazný tiskopis Ministerstva financí a pokyny k němu, jak vyplývá z ustanovení § 72 daňového řádu, a tiskopisu obsahuje k vyznačení předmětné skutečnosti kolonku typu přiznání, která umožňuje odlišit přiznání za zaniklou a nástupnickou společnost. To však žalobkyně podle žalovaného neučinila.

19. Žalovaný zdůraznil, že podle ustanovení § 155 odst. 1 daňového řádu lze převést vratitelný přeplatek na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu pouze na žádost daňového subjektu. Správce daně, vázán zásadou legality, nemohl ex offio převod provést. Ze souhrnného přiznání k odvodu, podaného dne 30. 1. 2013, správce daně nezískal žádné informace o vratitelném přeplatku na účtu žalobkyně.

20. Dodatečné daňové přiznání je podle žalovaného vyměřeno na základě ustanovení § 144 odst. 2 daňového řádu dnem, kdy končí lhůta pro jeho podání, tj. 31. 5. 2013. Lhůta pro jeho podání a splatnost daně končí podle ustanovení § 141 odst. 1 daňového řádu na konci měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byly zjištěny důvody pro jeho podání. Vratitelným přeplatkem tak vznikl podle žalovaného až dne 31. 5. 2013. Správce daně tak správně úročil částku nedoplatku za 115 dnů.

21. K vyjádření žalovaného žalobkyně již repliku nepodala.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

22. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). O věci městský soud rozhodl v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tím vyjádřili souhlas. Městský soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování – veškeré podklady jsou totiž součástí správního spisu, z něhož žalovaný vycházel a jehož postup je předmětem přezkumu městským soudem.

23. Ze správního spisu byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

24. Z důvodu vnitrostátní fúze sloučením společností Fortuna Loterie a. s. se společností FORTUNA GAME a. s. zanikla ke dni 31. 12. 2012 společnost Fortuna Loterie. Její nástupnickou společností se k 1. 1. 2013 stala žalobkyně - společnost FORTUNA GAME. Dne 30. 1. 2013 bylo správci daně doručeno řádné přiznání žalobkyně k odvodu za odvodové období kalendářního roku 2012. Jako daňový subjekt je zde označena žalobkyně, ta také přiznání svým jménem podepsala. Z obsahu (souhrnného) přiznání k odvodu, doručeného správci daně dne 30. 1. 2013, pak není nijak patrné, že by bylo podáváno i pro daňové povinnosti, které na žalobkyni přešly ze zaniklé společnosti Fortuna Loterie.

25. Odvod byl vyčíslen v celkové výši 274.214.626,- Kč. Nedoplatek na odvodu po odečtení uhrazených záloh činil 75.294.086,- Kč a tato částka byla dne 30. 1. 2013 připsána na osobní daňový účet žalobkyně.

26. Dne 29. 5. 2013 byla správci odvodu doručena dvě přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za odvodové období kalendářního roku 2012, kde 1x jako poplatník byla uvedena zaniklá společnost Fortuna Loterie a rovněž 1x žalobkyně.

27. Platebním výměrem ze dne 25. 1. 2016 byl žalobkyni vyměřen úrok z prodlení úhrady odvodu z loterií a jiných podobných her za odvodové období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, za prodlení s úhradou odvodu splatného dne 31. 1. 2016 do dne skutečného zaplacení odvodu dne 1. 6. 2013.

28. V posuzované věci byl předmětnou daňovou povinností odvod z loterií a jiných podobných her podle ustanovení § 41 a násl. zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném od 1. 1. 2012.

29. Z těchto ustanovení vyplývá, že poplatníkem odvodu z loterií a jiných podobných her je provozovatel loterie nebo jiné podobné hry (§ 41), odvodovým obdobím je kalendářní rok (§ 41e), správu odvodu z loterií a jiných podobných her vykonávají finanční úřady a při správě odvodu z loterií a jiných podobných her se postupuje podle daňového řádu (§ 41h odst. 1 a 3). Podle ustanovení § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu *se daní pro účely tohoto zákona rozumí i peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona*. Odvod z loterií a jiných podobných her je tedy pro účely daňového řádu daní.

30. Jak vyplývá ze žaloby i napadeného rozhodnutí, úrok byl vyměřen za prodlení s úhradou odvodu z loterií a jiných podobných her, provozovaných v odvodovém období roku 2012 nikoliv samotnou žalobkyní, ale společností Fortuna Loterie, která k 31. 12. 2012 zanikla fúzí sloučením, přičemž její právní nástupkyní je žalobkyně.

31. Žalobkyně v žalobě tvrdí, že přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her ze dne 30. 1. 2013 podala souhrnně za žalobkyni i za zaniklou společnost Fortuna Loterie a rovněž uhrazený nedoplatek odvodu byl souhrnný za obě společnosti, tj. zahrnoval i nedoplatek připadající na loterie a jiné podobné hry provozované v roce 2012 zaniklou společností Fortuna Loterie. Když poté žalobkyně rozlišila podáními ze dne 28. 5. 2013 daňové povinnosti žalobkyně a společnosti Fortuna Loterie, měl správce daně podle názoru žalobkyně i bez její žádosti z moci úřední převést přeplatek na osobním daňovém účtu žalobkyně na nedoplatek odvodu připadající na loterie a jiné podobné hry

provozované v roce 2012 zaniklou společností Fortuna Loterie, a to zpětně ke dni vzniku přeplatku 1. 2. 2013, a tedy vzniklé úroky z prodlení ponížit na nulu.

32. Žalovaný měl naopak za to, že žalobkyně měla podat dvě odlišná přiznání, že platba odvodu provedená žalobkyní dne 30. 1. 2013 nebyla nejasná. Vratitelný přeplatek na osobním daňovém účtu žalobkyně vznikl až po podání dodatečných daňových tvrzení ze dne 28. 5. 2013 ke dni 31. 5. 2013 a na úhradu nedoplatku na odvodu připadajícího na loterie a jiné podobné hry provozované v roce 2012 zaniklou společností Fortuna Loterie jej bylo možné použít až na základě žádosti žalobkyně a v den následující po vzniku vratitelného přeplatku, tj. 1. 6. 2013, a úrok z prodlení tak byl vyměřen řádně.

33. Spornou otázkou poté je, zda byl správce daně oprávněn vyměřit žalobkyni úrok z prodlení s úhradou daňové povinnosti.

34. Úrok z prodlení s úhradou daňové povinnosti je upraven v ustanovení § 252 daňového řádu, podle kterého platí, že:

„(1) Daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.

(2) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. [...]“

35. V projednávané věci samotná podstata tohoto sporu vznikla proto, že žalobkyně podle názoru žalovaného včas neuhradil daňovou povinnost své právní předchůdkyně Fortuna Loterie.

36. Vliv zániku právnické osoby na její daňové povinnosti upravuje ustanovení § 240 daňového řádu. Toto ustanovení bylo novelizováno zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Podle části dvanácté, čl. XXII, bodu 4 uvedeného zákonného opatření platí, že: „[v] případě, že dojde k zániku právnické osoby přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, použijí se na přechod její daňové povinnosti ustanovení § 240 a § 245 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu.“ V posuzovaném případě došlo k zániku společnosti Fortuna Loterie dne 31. 12. 2012, došlo k němu tedy přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření Senátu, které nabylo účinnosti dne 1. 1. 2014. Městský soud proto na věc aplikoval ustanovení § 240 odst. 1 a 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013, podle kterého platí, že:

„(1) 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. [...]

(4) Při zániku právnické osoby bez likvidace, včetně zániku právnické osoby při přeměně obchodní společnosti, je právní nástupce této právnické osoby povinen podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení o její daňové povinnosti, a to za část zdaňovacího období ke dni zániku, za kterou dosud nebylo podáno, nejpozději do konce následujícího měsíce po jejím zániku; není-li právního nástupce, plní tuto povinnost

zřizovatel nebo zakladatel. Daňová povinnost zaniklé právnické osoby přechází na právního nástupce nebo zřizovatele nebo zakladatele. [...].“ (podtržení doplněno městským soudem).

37. Městský soud předesílá, že mezi stranami nebylo sporu o tom, že žalobkyně - jako právní nástupkyně zaniklé společnosti Fortuna Loterie bez likvidace - byla povinna podle ustanovení § 240 odst. 4 daňového řádu podat daňové tvrzení o povinnosti k předmětnému odvodu zaniklé společnosti Fortuna Loterie do 31. 1. 2013 a v této lhůtě rovněž odvod uhradit. Dále není sporu o tom, že žalobkyně podala dne 30. 1. 2013 přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her za období roku 2012 a že v něm vyčíslený nedoplatek na odvodu byl dne 30. 1. 2013 uhrazen na osobní daňový účet žalobkyně.

38. Strany se však rozcházejí v názoru, jakým způsobem měla žalobkyně podat daňové tvrzení a uhradit nedoplatek na odvodu tak, aby byla včas byla splněna daňová povinnost společnosti Fortuna Loterie. Městský soud v Praze k tomu v rozsudku ze dne 23. 5. 2017, č. j. 11 Af 63/2016 – 34 v případě přezkumu pokuty uložené žalobkyni za opožděné podání daňového tvrzení v této situaci vyložil, že *„v tomto případě byla tak společnost FORTUNA GAME jako právní nástupce společnosti Fortuna Loterie, k jejímuž zániku došlo dne 31. 12. 2012, povinna podat daňové přiznání za tuto zaniklou společnost do 31. 1. 2013. To, že se mělo jednat o samostatné daňové přiznání za zaniklou společnost, vyplývá ze samotné dikce zákona („daňové tvrzení (...) o její daňové povinnosti“). Přiznání měl tedy podat právní nástupce s uvedením, že jde o daňové přiznání za zaniklého plátce. Takové přiznání za zaniklou společnost však bylo podáno až dne 29. 5. 2013, tedy opožděně.“*

39. Městský soud takto v uvedeném rozsudku poukázal na stěžejní skutečnost věci – že z podání daňového tvrzení mělo zřetelně vyplývat, že to bylo podáno i za právní předchůdkyni Fortuna Loterie (tj. že tímto daňovým tvrzením byla plněna daňová povinnost tohoto daňového subjektu). To mohlo být splněno především označením Fortuna Loterie v daňovém tvrzení v kolonce „daňový subjekt“ a vyznačením symbolu „C“ v bodě 03 přiznání/ten dle vysvětlivek k tiskopisu symbolizuje typ přiznání jako *„odvodové přiznání při zániku poplatníka odvodu bez likvidace, včetně zániku poplatníka při přeměně obchodní společnosti, které se podává nejpozději do konce následujícího měsíce po jeho zániku, a to za část odvodového období ke dni zániku poplatníka odvodu, za kterou nebylo dosud podáno (§ 240 odst. 4 daňového řádu)“*/. Podle názoru městského soudu lze přitom tento požadavek oprávněně klást k tíži žalobkyně, neboť podle §135 odst. 2 daňového řádu právě ona jako daňový subjekt byla povinna v řádném daňovém tvrzení sama vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. *„Pokud tak daňový subjekt neučiní, nelze vinit správce daně ze vzniku případného přeplatku, a podmínky pro postup dle § 254 daňového řádu zpravidla nebudou naplněny“* (srov. odst. 35 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017-45).

40. Bez těchto náležitostí správce daně nemohl podle názoru městského soudu z přiznání k odvodu zjistit, že je činěno právním nástupcem o daňové povinnosti, která na něj přešla ze zaniklé společnosti, a správce daně tedy nemohl odpovídajícím způsobem naložit s úhradou odvodu – daňové povinnosti - na příslušný daňový osobní účet této právní předchůdkyně žalobkyně.

41. Městský soud proto přisvědčil žalovanému, že v takové podobě daňového tvrzení byl žalovaný a správce daně oprávněn odvedenou daň v celé výši připsat toliko na daňový účet jediného identifikovatelného daňového subjektu v tvrzení – tj. na účet žalobkyně.

42. Vzhledem k tomu, že žalobkyně výslovně jménem právní předchůdkyně podala daňové tvrzení až 29. 5. 2013, učinila tak zjevně po lhůtě jednoho měsíce po konci daňového období, ve kterém měla daňové tvrzení podat za daňovou povinnost právní předchůdkyně Fortuna Loterie podle ustanovení § 240 odst. 4 daňového řádu.

43. Z ustanovení § 252 odst. 1 a 2 daňového řádu vyplývá, že pro vznik povinnosti k úhradě úroku z prodlení je zásadní posoudit, zda byla žalobkyně v prodlení, tj. zda neuhradila splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Je tedy třeba vyřešit dvě otázky - jednak určit den splatnosti a jednak určit, zda žalobkyně splatnou daň nejpozději v den splatnosti neuhradila.

44. Splatnost daně upravuje ustanovení § 135 odst. 3 daňového řádu, podle kterého platí, že: „[d]aň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení.“ Den splatnosti rovněž není mezi stranami sporný; podle ustanovení § 135 odst. 3 ve spojení s ustanovením § 240 odst. 4 daňového řádu bylo dnem splatnosti 31. 1. 2013.

45. Pokud jde o otázku opožděnosti úhrady daně, žalobkyně v žalobě jinými slovy namítá, že daň včas uhradila a nedostala se do prodlení, neboť přeplatek, který vznikl na odvodové povinnosti z provozu loterií a jiných podobných her za období roku 2012 samotnou žalobkyní, měl být již k 1. 2. 2013 převeden na úhradu nedoplatku, který vznikl na odvodové povinnosti z provozu loterií a jiných podobných her za období roku 2012 zaniklou společností Fortuna Loterie.

46. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně svým jménem podala dne 29. 5. 2013 dodatečné přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her, provozovaných samotnou žalobkyní za rok 2012. V něm jako důvod pro podání dodatečného daňového přiznání uvedla: „[v] původním přiznání byly uvedeny i zálohy a doplatek za zaniklou společnost Fortuna Loterie a.s.“ a v kolonce „Důvody pro podání dodatečného odvodového přiznání zjištěny dne“ uvedla datum 28. 4. 2013.

47. Okamžik vzniku přeplatku na dani následkem dodatečného daňového přiznání se však neodvívá již ode dne připsání přebytečné částky na dani na osobní daňový účet subjektu. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 Afs 40/2018 – 40 totiž vyplývá, že: „Pokud byla dle dodatečného daňového přiznání doměřena daň vyšší, je daňový subjekt v prodlení v rozsahu neuhrazeného doměrku již ode dne původní splatnosti. Zatímco v případě, kdy je dle dodatečného daňového přiznání doměřená daň nižší, vznikne přeplatek až jejím vyměřením, tj. v případě dodatečných daňových přiznání je třeba mít za to, že daň je vyměřena k poslednímu dni lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a bylo-li podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.“ (srov. bod 22 citovaného rozsudku, podtržení doplněno městským soudem).

48. Vzhledem k tomu, že žalobkyně zjistila důvody pro podání dodatečného odvodového přiznání v dubnu 2013, pak podle názoru městského soudu lhůta pro podání dodatečného daňového tvrzení podle ustanovení § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu skončila dne 31. 5. 2013, k čemuž dni byl odvod doměřen a vznikl přeplatek na odvodu z loterií a jiných podobných her, provozovaných samotnou žalobkyní za rok 2012. Městský soud tedy přisvědčil závěru žalovaného a správce daně, že vratitelný přeplatek na odvodu u žalobkyně vznikl až ke dni 31. 5. 2013.

49. Městský soud se dále zabýval otázkou, k jakému dni bylo možné použít vratitelný přeplatek žalobkyně na úhradu nedoplatku její právní předchůdkyně. V posuzovaném

případě byl vratitelný přeplatek převeden dne 1. 6. 2013 na úhradu nedoplatku na základě žádosti žalobkyně ze dne 28. 5. 2013 doručené správci daně dne 29. 5. 2013. Žalobkyně však namítla, že správce daně měl převést přeplatek na úhradu nedoplatku z moci úřední zpětně ke dni 1. 2. 2013.

50. Převod přeplatku na úhradu nedoplatku bez žádosti daňového subjektu je upraven v ustanovení § 154 daňového řádu. Podle odst. 2 věty první citovaného ustanovení platí, že: „[s]právce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4.“ (podtržení doplněno městským soudem). Podle odst. 5 věty druhé citovaného ustanovení platí, že: „[z]a den úhrady nedoplatku převodem přeplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku; jinak den vzniku nedoplatku.“

51. Převod přeplatku na úhradu nedoplatku na žádost daňového subjektu upravuje ustanovení § 155 daňového řádu. Podle odst. 1 citovaného ustanovení platí, že: „[d]aňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku den, kdy došla žádost správci daně.“ (podtržení doplněno městským soudem).

52. Z citovaných ustanovení vyplývá, že pro samotné použití přeplatku na úhradu nedoplatku bez žádosti daňového subjektu je zásadní, zda se jedná o přeplatek a nedoplatek téhož daňového subjektu. Konkrétní den úhrady nedoplatku převedením přeplatku se pak liší podle toho, zda tak učinil správce daně *ex officio* nebo na základě žádosti. Vždy lze však přeplatek na úhradu již existujícího nedoplatku použít nejdříve po vzniku přeplatku.

53. Z již výše citovaného ustanovení § 240 odst. 1 a 4 daňového řádu vyplývá, že v případě zániku právnické osoby s právním nástupcem přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce a právní nástupce získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby. Z odborné literatury zabývající se výkladem tohoto ustanovení vyplývá, že: „[o]becným pravidlem pro případ zániku právnických osob s právním nástupcem je, že se právní nástupce stává daňovým subjektem na místo zaniklé právnické osoby. Dochází tak k rozšíření definice daňového subjektu zakotvené v § 20 DŘ. Nastupující právnická osoba de facto získává nejen povinnosti, ale i práva původní právnické osoby. Pro zdůraznění právní jistoty nástupnického daňového subjektu mu daňový řád dává možnost požádat správce daně o vydání potvrzení, kterým se jeho nově nabyté postavení deklaruje.“ (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s., str. 827) (podtržení doplněno městským soudem).

54. Městský soud má s ohledem na výše uvedené za to, že žalobkyně, jakožto právní nástupce zaniklé společnosti Fortuna Loterie, se tedy sama stala daňovým subjektem namísto zaniklé společnosti Fortuna Loterie, a to již současně se zánikem, tedy od 1. 1. 2013. Žalobkyni pak podle názoru městského soudu tížily dvě odlišné povinnosti k odvodu z loterií a jiných podobných her, které se lišily právním důvodem – právní důvod první z nich spočíval v tom, že žalobkyně sama v odvodovém období roku 2012 provozovala loterii a jinou podobnou hru, právní důvod druhé z nich spočíval v tom, že žalobkyně byla právní nástupkyní daňového subjektu, společnosti Fortuna Loterie, která v odvodovém období roku 2012 taktéž provozovala loterii a jinou podobnou hru. Byť obě tedy tyto

povinnosti náležely jednomu daňovému subjektu – žalobkyni, lišily se tedy právní důvody jejich vzniku a nebylo lze je považovat za totožnou daňovou povinnost.

55. S ohledem na to podle názoru městského soudu tedy přeplatek (na jedné daňové povinnosti) i nedoplatek (na druhé daňové povinnosti) „náležely“ stejnému subjektu. Správce daně tedy měl sám převést přeplatek na odvodu z provozu loterií a jiných podobných her samotnou žalobkyni v odvodovém období roku 2012 na úhradu nedoplatku z provozu loterií a jiných podobných her zaniklou společností Fortuna Loterie v odvodovém období roku 2012 i z moci úřední bez žádosti žalobkyně.

56. Den úhrady je tedy třeba určit podle ustanovení § 154 odst. 5 věty druhé daňového řádu. V posuzovaném případě vznikl přeplatek až dne 31. 5. 2013, nedoplatek vznikl podle ustanovení § 153 odst. 1 daňového řádu již dne 1. 2. 2013 (den splatnosti byl 31. 1. 2013), platí tedy, že přeplatek vznikl až po dni vzniku nedoplatku. Dnem úhrady nedoplatku převodem přeplatku ve smyslu ustanovení § 154 odst. 5 věty druhé daňového řádu tak měl být den následující po dni vzniku přeplatku, tj. 1. 6. 2013.

57. Stejně datum úhrady určili i správce daně a žalovaný v případě postupu na základě žádosti žalobkyně. Jinými slovy skutečnost, že správce daně převedl přeplatek na úhradu nedoplatku na základě žádosti podle ustanovení § 155 odst. 1 daňového řádu, namísto převodu z moci úřední podle ustanovení § 154 odst. 2 daňového řádu, sice znamená chybný procesní postup správce daně, avšak nemá v posuzovaném případě žádný vliv vznik a výši úroku z prodlení. Městský soud tedy toto pochybení správce daně a žalovaného posoudil jako procesní vadu bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí (ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. *a contrario*).

58. Vzhledem k tomu, že odvodová povinnost, původně splatná dne 31. 1. 2013, byla uhrazena až převodem přeplatku dne 1. 6. 2013, přisvědčil městský soud závěru žalovaného, že se žalobkyně dostala do prodlení, a proto jí vznikla povinnost uhradit úrok z prodlení podle ustanovení § 252 daňového řádu. Samotnou výši úroku a jeho výpočet žalobkyně nerozporovala, městský soud se jí proto nezabýval.

59. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Ans 1/2007 – 91 neměl městský soud za přílehlavý, protože v něm Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy správce daně nezažávil *ex officio* vyměření nižší daně a tedy následkem toho i stanovení přeplatku na dani, přičemž přeplatek za měsíc leden (šlo o měsíční zúčtování daně z přidané hodnoty) zde v důsledku skutkových a procesních okolností věci vznikl ještě před nedoplatkem daně za jiný měsíc – květen (str. 6 uvedeného rozsudku). Městský soud obdobně též shledal, že na posuzovanou věc nedopadají ani závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, 8 Afs 1/2009 – 116 (na internetové stránce www.nssoud.cz označen č. j. 8 Afs 1/2009 - 109) a ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013 – 70, neboť ty se rovněž týkaly případů, kdy v okamžiku splatnosti daně daňový účet přeplatek vykazoval. Situace v nyní posuzovaném případě je přitom přesně opačná než v uvedených případech. Přeplatek na dani-odvodu v posuzovaném případě totiž vznikl až po vzniku nedoplatku na odvodu daně, tj. ani nebylo možno tento přeplatek *ex officio* převést na úhradu nedoplatku před jeho splatností.

60. Městský soud taktéž neshledal opodstatněnou námitku porušení zásady přiměřenosti a efektivnosti a rozporu s cílem procesu správy daní. Postu správce daně a žalovaného není v rozporu se zásadami daňového řádu, když nesprávnosti v daňovém přiznání se za rozhodné zdaňovací období dopustila sama žalobkyně a poté, kdy učinila

kroky k nápravě, reagoval na ně správce daně způsobem zákonu zcela odpovídajícím (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 2 Afs 120/2007 - 49). K tomu městský soud odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27. 9. 2007, č. j. 2 Afs 150/2006 - 55, podle kterého je nutno vycházet ze skutečnosti, že daňový nedoplatek vzniklý z titulu nesprávně přiznané daňové povinnosti, je důsledkem porušení základní povinnosti daňového subjektu daň si sám vypočítat a uvést též případné výjimky osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši ve lhůtách zákonem stanovených.

61. S ohledem na výše uvedené tedy městský soud žalobu zamítl, neboť shledal postup správce daně a žalovaného v souladu se zákonem.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

62. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

63. O nákladech řízení rozhodl městský soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl v řízení procesní úspěch, městský soud mu náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť neshledal, že by žalovanému vznikly účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu