



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **FORTUNA GAME a.s.**, se sídlem Italská 2584/69, Praha 2, zast. Mgr. Radkem Schmitzem, advokátem se sídlem Podkovářská 933/3, Praha 9, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2016, č. j. 39077/16/5100-31462-707633, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2020, č. j. 10 Af 77/2016 - 42,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 4. 2020, č. j. 10 Af 77/2016 - 42, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Platebním výměrem ze dne 25. 1. 2016, č. j. 8370/16/4000-50711-109964, vyrozuměl Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) žalobkyni podle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (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, neboť žalobkyně byla od 31. 1. 2013 do 1. 6. 2013 v prodlení s platbou za zaniklý daňový subjekt Fortuna Loterie, a. s., (dále jen „Fortuna Loterie“), který zanikl ke dni 31. 12. 2012 fúzí se žalobkyní. Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 12. 9. 2016, č. j. 39077/16/5100-31462-707633.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu, kterou zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 22. 4. 2020. Konstatoval, že 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 a její právní nástupkyní je žalobkyně. Ta byla povinna podle § 240 odst. 4 daňového řádu podat daňové tvrzení o povinnosti k odvodu zaniklé společnosti Fortuna

Loterie do 31. 1. 2013 a v této lhůtě rovněž odvod uhradit. Z daňového tvrzení, které stěžovatelka podala dne 30. 1. 2013, zřetelně nevyplývalo, že bylo podáno i za právní předchůdkyni Fortuna Loterie. Bez těchto náležitostí nemohl správce daně z přiznání k odvodu zjistit, že je činěno právním nástupcem o daňové povinnosti, která na něj přešla ze zaniklé společnosti, a nemohl tedy odpovídajícím způsobem naložit s úhradou odvodu na osobní daňový účet Fortuna Loterie, nýbrž jej musel v celé výši připsat toliko na daňový účet žalobkyně jako jediného v tvrzení identifikovatelného daňového subjektu. Ta podala daňové tvrzení jménem společnosti Fortuna Loterie až dne 29. 5. 2013, tedy po lhůtě jednoho měsíce po konci daňového období, ve kterém měla daňové tvrzení podat podle § 240 odst. 4 daňového řádu.

[3] Lhůta pro podání dodatečného daňového tvrzení jí podle § 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. Dne 1. 6. 2013 byl převeden na úhradu nedoplatku na základě žádosti žalobkyně ze dne 28. 5. 2013 doručené správci daně dne 29. 5. 2013. Žalobkyně se sama stala daňovým subjektem namísto zaniklé společnosti Fortuna Loterie již současně se zánikem této společnosti, tedy od 1. 1. 2013. Tížily ji tedy 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 sama v odvodovém období roku 2012 provozovala loterii a jinou podobnou hru, právní důvod druhé z nich spočíval v tom, že byla právní nástupkyní společnosti Fortuna Loterie, která v odvodovém období roku 2012 taktéž provozovala loterii a jinou podobnou hru. Byť obě tyto povinnosti náležely od 1. 1. 2013 žalobkyni jako jednomu daňovému subjektu, lišily se právní důvody jejich vzniku a nebylo je možno považovat za totožnou daňovou povinnost. Přeplatek na jedné daňové povinnosti i nedoplatek na druhé daňové povinnosti „náležely“ stejnému subjektu a správce daně měl sám převést přeplatek na odvodu z provozu loterií a jiných podobných her žalobkyně na úhradu nedoplatku z provozu loterií a jiných podobných her zaniklé společnosti Fortuna Loterie v odvodovém období roku 2012 i z moci úřední. Mohl tak však učinit teprve po vzniku přeplatku, tedy ke dni 1. 6. 2013, což také učinil, byť na základě žádosti žalobkyně. Skutečnost, že převedl přeplatek na úhradu nedoplatku na základě žádosti podle § 155 odst. 1 daňového řádu, namísto převodu z moci úřední podle § 154 odst. 2 daňového řádu, sice znamenala chybný procesní postup správce daně, avšak neměla v posuzovaném případě žádný vliv na 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.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Městský soud podle ní nesprávně posoudil právní otázku použitelnosti přeplatku na úhradu nedoplatku. Trvá na tom, že přeplatek vznikl již ke dni úhrady nedoplatku za zaniklou společnost Fortuna Loterie ve výši 11 306 526 Kč. Bez ohledu na skutečnost, zda podala jedno či dvě daňová přiznání, byla povinna uhradit odvod z loterií jak za sebe, tak za zaniklou společnost

pokračování

Fortuna Loterie. Podmínka stanovená v § 154 odst. 2 daňového řádu, podle nějž správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu, byla v celém rozsahu splněna, neboť se v obou případech jedná o totožný daňový subjekt, a to stěžovatelku. Správce daně měl na úhradu nedoplatku v den jeho vzniku, tedy 1. 2. 2013, použít přeplatek uhrazený dne 29. 1. 2013, a to i zpětně a z úřední povinnosti. Pokud by byla akceptována argumentace městského soudu, že přeplatek vznikl až dne 31. 5. 2013, pak není zřejmé, v jakém režimu se nacházely peněžní prostředky uhrazené v celkové výši 11 306 526 Kč jako odvod z loterií za zaniklý subjekt Fortuna Loterie v období ode dne jejich úhrady 29. 1. 2013 do tvrzeného okamžiku převodu přeplatku na použití nedoplatku, tedy ke dni 1. 6. 2013.

[6] Městský soud se nesprávně vypořádal s námitkou, že při rozhodování o vyměření úroku z prodlení porušil správce daně základní zásady, kterými se řídí správa daní. Úrok z prodlení představuje časovou hodnotu peněžních prostředků, odpovídajících dani, která měla být správcem daně zaplacená a o kterou správce daně v důsledku nezaplacení daně ve stanovené lhůtě splatnosti přišel. Stěžovatelka peněžní prostředky ve výši odpovídající nedoplatku na odvodu z loterií za období roku 2012 za zaniklou společnost Fortuna Loterie ve výši 11 306 526 Kč uhradila ze svého účtu dne 29. 1. 2013. Správce daně tedy měl peněžní prostředky k dispozici, a nemohla mu tak vzniknout žádná škoda, která by měla být vyčíslením úroku z prodlení sanována. S touto námitkou se městský soud nevypořádal. Městský soud a žalovaný uplatňují přepjatě formalistický výklad, který neodpovídá účelu úroku z prodlení a zároveň odporuje zásadě přiměřenosti procesu správy daní. Postup správce daně je zjevně nepřiměřený. Svou daňovou povinnost včas splnila a správcem daně nevznikla žádná škoda, neboť peněžní prostředky odpovídající nedoplatku měl před lhůtou splatnosti k dispozici. Navrhla, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že stěžovatelka napravila svůj nesprávný postup ve dvou fázích: jednak podáním daňového přiznání za svého právního předchůdce a jednak podáním dodatečného daňového přiznání za sebe samu. Ze žádných skutečností uvedených v původním „souhrnném“ daňovém přiznání k 31. 1. 2013 nebylo možno seznat, která část daňové povinnosti se týká samotné stěžovatelky a která jejího právního předchůdce a že v roce 2012 měla daňovou povinnost jak stěžovatelka, tak její předchůdce, a také že podané daňové tvrzení uvádí obě tyto povinnosti kumulativně. Bylo tedy třeba v souladu s principy evidence daní „vytvořit“ daňovou povinnost právnímu předchůdci a zároveň „snížit“ daňovou povinnost stěžovatelky. V režimu dodatečného daňového tvrzení platí, že jím lze „opravit“ dříve nesprávně uvedenou daňovou povinnost, avšak nikoli se zpětnou platností. Stěžovatelka po celou dobu tvrdí, že postup správce daně byl nesprávný, avšak neuvádí, na základě kterého ustanovení daňového řádu měl správce daně postupovat tak, aby přeplatek vznikl již ke dni 1. 2. 2013, resp. aby ho převedl na nedoplatek právního předchůdce již s tímto datem. Ve skutečnosti byl postup správce daně zcela souladný s daňovým řádem. Teprve splatností předpisu, na jehož základě dojde ke vzniku přeplatku, může správce daně tento přeplatek převést. V nyní posuzovaném případě nastala splatnost rozdílu dne 31. 5. 2013, tímto dnem vznikl na osobním daňovém účtu stěžovatelky přeplatek, který byl ke dni 1. 6. 2013 převeden na nedoplatek právního předchůdce vztahující se k odvodovému období roku 2012 evidovaný na jeho osobním daňovém účtu. K připomínce, že není zřejmé, v jakém režimu se nacházely peněžní prostředky uhrazené dne 29. 1. 2013 do okamžiku převodu dne 1. 6. 2013,

žalovaný uvedl, že se jednalo o řádně zaúčtovanou platbu započtenou vůči platnému předpisu, neboť podáním „souhrnného“ daňového tvrzení vznikl na osobním daňovém účtu stěžovatelky předpis zahrnující i daňovou povinnost právního předchůdce. Žalovaný také připomněl, že úrok z prodlení není vyměřován, ale předepisován do evidence, a platební výměr na úrok z prodlení tak není konstitutivním rozhodnutím, ale deklaratorním, neboť vzniká ze zákona.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Ze správního spisu NSS zjistil, že ke dni 31. 12. 2012 zanikla společnost Fortuna Loterie fúzí se stěžovatelkou, která se stala její nástupnickou společností. Dne 30. 1. 2013 podala stěžovatelka svým jménem řádné daňové přiznání za odvodové období roku 2012 k odvodu z loterií a jiných podobných her podle § 41 a násl. tehdy platného zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů. Odvod byl vyčíslen v celkové výši 274 214 626 Kč, nedoplatek na odvodu po odečtení záloh činil 75 294 086 Kč a tato částka byla dne 30. 1. 2013 uhrazena na osobní daňový účet stěžovatelky. Dne 29. 5. 2013 pak podala jednak řádné daňové přiznání jménem poplatníka Fortuna Loterie za odvodové období roku 2012, v němž vyčíslila výši odvodu na 50 923 571 Kč a nedoplatek na odvodu po odečtení uhrazených záloh na 11 306 526 Kč; a jednak dodatečné daňové přiznání svým jménem za odvodové období roku 2012. Přiložila upřesnění k doplacení odvodu, v němž sdělila, že odvod z loterií za Fortuna Loterie již uhradila. Téhož dne také požádala o převedení přeplatku ve výši 11 306 526 Kč, který byl zaplacen dne 29. 1. 2013 z jejího daňového účtu, na daňový účet Fortuna Loterie. Správce daně rozhodnutím ze dne 12. 7. 2013, č. j. 282451/13/4000-27801-205392, rozhodl o převedení přeplatku ve výši 11 306 526 Kč na úhradu daňového nedoplatku Fortuna Loterie. Následně dne 25. 1. 2016 vyrozuměl stěžovatelku platebním výměrem o úroku z prodlení ve výši 500 508 Kč. Vyšel z toho, že výše odvodu za společnost Fortuna Loterie činila 50 923 571 Kč, nedoplatek na odvodu po odečtení uhrazených záloh 11 306 526 Kč a počet dnů prodlení s úhradou následujících po pěti pracovních dnech od lhůty pro zaplacení odvodu, která uplynula 31. 1. 2013, do vzniku vratitelného přeplatku stěžovatelce dne 31. 5. 2013, činil 115 dnů, po které byl nedoplatek úročen sazbou dle § 252 odst. 2 daňového řádu.

[10] Stěžovatelka setrvale tvrdí, že přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her ze dne 30. 1. 2013 podala souhrnně za sebe 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 rozlišila podáními ze dne 29. 5. 2013 daňové povinnosti sebe a společnosti Fortuna Loterie, měl správce daně i bez její žádosti z moci úřední převést přeplatek na jejím osobním daňovém účtu 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, tedy ke dni 1. 2. 2013, a vzniklé úroky z prodlení snížit na nulu.

pokračování

[11] Důsledky zániku právnické osoby pro její daňové povinnosti upravuje § 240 daňového řádu, jehož odst. 4 ve znění účinném do 31. 12. 2013 zněl: *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.** Obdobně postupují subjekty se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí při zrušení stále provozovny na území České republiky.*

[12] Žalovaný i městský soud vycházeli z toho, že takové daňové přiznání za společnost Fortuna Loterie stěžovatelka ve stanovené lhůtě nepodala. Z daňového přiznání, které podala svým jménem dne 30. 1. 2013 za odvodové období roku 2012, totiž zřetelně nevyplývá, že bylo podáno nejen za ni samotnou, ale i za zaniklou společnost Fortuna Loterie, a správce daně tak neměl žádný podklad pro to, aby tu část odvodu, která byla fakticky placena za společnost Fortuna Loterie, převedl na její daňový účet, a nikoli na daňový účet stěžovatelky. Tato situace se podle žalovaného a městského soudu změnila až v důsledku úkonů, které učinila dne 29. 5. 2013, tedy řádného daňového přiznání jménem poplatníka Fortuna Loterie, dodatečného daňového přiznání učiněného jejím jménem, upřesnění k doplacení odvodu a žádosti o převedení přeplatku ve výši 11 306 526 Kč na daňový účet společnosti Fortuna Loterie.

[13] S tímto názorem se NSS neztotožňuje. Ze zvýrazněných částí § 240 odst. 4 daňového řádu plyne, že daňová povinnost zaniklé právnické osoby přechází na jejího právního nástupce nebo zřizovatele nebo zakladatele, který má povinnost podat v zákonné lhůtě řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení o daňové povinnosti zaniklé právnické osoby. Citované ustanovení však žádným způsobem nestanoví formu učinění takového podání. Neplyne z něj povinnost právního nástupce podat přiznání jménem zaniklé společnosti samostatně, naopak zákon stanoví, že daňová povinnost zaniklé společnosti přechází na právního nástupce, zakladatele nebo zřizovatele. Pokud stěžovatelka podala jediné daňové přiznání a v něm uvedla souhrnně výši odvodů jak z loterií nebo jiných podobných her, které v odvodovém období roku 2012 provozovala ona sama, tak výši odvodů z loterií nebo jiných podobných her, které provozovala její zaniklá právní předchůdkyně, jejíž daňové povinnosti na ni přešly, neporušila žádnou zákonem stanovenou povinnost.

[14] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že podání společného daňového přiznání za odvodové povinnosti, které vznikly oběma původně samostatným subjektům, namísto samostatného daňového přiznání za zaniklou právní předchůdkyni, bylo pro správce daně nepřehledné a že mnohem vhodnější byla z tohoto důvodu forma samostatného daňového přiznání za právní předchůdkyni, které stěžovatelka podala až dne 29. 5. 2013. Nicméně nevhodnost, resp. nepraktičnost společného přiznání nemůže jít za situace, kdy zákon jasný postup nestanoví, k tíži poplatníka. Stěžovatelka navíc podala přiznání k odvodu v době, kdy už na ni ze zákona přešla daňová povinnost její zaniklé právní předchůdkyně, takže pouze ji samotnou tížily obě původně oddělené odvodové povinnosti, a zároveň včas uhradila odvod v souladu s § 240 daňového řádu i svým daňovým přiznáním za oba subjekty. Pokud

stěžovatelka částku odpovídající výši tohoto údajného nedoplatku fakticky včas uhradila, nelze tvrdit, že jí současně vznikl nedoplatek.

[15] Sankcionovat ji v této situaci úroky z prodlení (zde ve výši 500 508 Kč) by bylo nepřiměřené tomu, že neporušila žádnou zákonem stanovenou povinnost a uhradila včas přesně tu částku, kterou uhradit měla, pouze z jejího původního daňového přiznání zřetelně nevyplyvalo, že jde o odvodovou povinnost za oba dříve samostatné subjekty. Navíc by takový výklad odporoval účelu úroků z prodlení. Tím je podle důvodové zprávy k daňovému řádu „*ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů*“. V nyní posuzovaném případě nebyly veřejné rozpočty ani dočasně nijak ochuzeny, protože stěžovatelka v zákonem stanovené lhůtě uhradila částku přesně odpovídající výši odvodu za oba subjekty. Přístup správce daně, který část této platby odpovídající odvodové povinnosti společnosti Fortuna Loterie změnil v přeplatek, který byl však v době uhrazení ve výši přesně odpovídající částce o tři měsíce dříve také nedoplatkem, odporuje jak účelu úroků z prodlení, tak zásadě šetření práv daňového subjektu vyjádřené v § 5 odst. 3 daňového řádu.

[16] Ustanovení o vzniku nedoplatku a jejich úhradě z později vzniklého přeplatku, jichž se týkala část sporu mezi žalovaným a stěžovatelkou, vůbec neměla být v nyní posuzovaném případě aktivována. To nic nemění na tom, že pokud by bylo namístě je aktivovat, pak by bylo třeba odmítnout stěžovatelčin názor, že k převodu přeplatku mělo dojít s účinky *ex tunc*, tedy ke dni vzniku nedoplatku plynoucího z daňové povinnosti společnosti Fortuna Loterie. Takový názor totiž odporuje právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 Afs 40/2018 - 40: „*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. Z tohoto důvodu je zřejmé, že případný vznik přeplatku na dani za jedno zdaňovací období nemusí mít vždy vliv na úrok za nezaplacenou daň v jiném zdaňovacím období (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 150/2006).*“ (zvýraznil NSS)

[17] Na nyní posuzovaný případ nicméně citovaný právní názor nedopadá, neboť ke vzniku nedoplatku a následně přeplatku vůbec nedošlo, protože stěžovatelka uhradila včas celou svou daňovou povinnost tvořenou odvodem za sebe i za svou daňovou předchůdkyni. Vznik daňového nedoplatku, z něž by jí měl být předepsán úrok z prodlení, nelze odůvodnit jen tím, že takový postup je pro správce daně nepřehledný, neplyne-li povinnost podat daňová přiznání samostatně z § 240 odst. 4 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud bude v souladu se závazným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu.

pokračování

[19] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. srpna 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu