ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Marka Bedřicha a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce **UB REAL ESTATE a. s.,** se sídlem Praha 5, Pekařská 598/1155, zastoupeného Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem, se sídlem Praha 2, Vinohradská 32, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 25. 10. 2011, č. j. 12145/11-1500-108439, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2015, č. j. 9 Af 1/2012 – 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění

I. Vymezení věci

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal dne 24. 1. 2011 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 (rozhodné zdaňovací období), kde si vypočetl daňovou povinnost ve výši 11.988.426 Kč. Finanční úřad pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) vyměřil daňovou povinnost shodně s daňovým přiznáním stěžovatele platebním výměrem ze dne 10. 2. 2011, č. j. 68912/11/005515107101.

[2] Dne 25. 1. 2011 bylo správci daně doručeno zástupcem stěžovatele podání nazvané „žádost o převedení přeplatku na DPH“, kde byly uvedeny dva daňové subjekty, a to

stěžovatel a společnost United Bakeries, a. s. (dále též „společnost“), se sídlem shodným jako stěžovatel, přičemž oba daňové subjekty u správce daně zastupoval stejný zástupce. Žádost se týkala převedení části nadměrného odpočtu za prosinec 2010 ve výši 11.988.426 Kč společnosti na osobní daňový účet DPH stěžovatele. Na osobní daňový účet DPH stěžovatele byla částka 11.988.426 Kč připsána dne 11. 5. 2011.

[3] Dne 24. 2. 2011 podal stěžovatel řádné daňové přiznání za leden 2011 na nadměrný odpočet ve výši 431.787 Kč. Správce daně vyměřil shodně tuto daňovou povinnost platebním výměrem ze dne 14. 3. 2011 (č. j. 130532/11/005515107101).

[4] Dne 16. 3. 2011 bylo správci daně doručeno řádné daňové přiznání za únor 2011 na nadměrný odpočet stěžovatele ve výši 34.098 Kč. Správce daně vyměřil shodně tuto daňovou povinnost výměrem ze dne 12. 4. 2011 (č. j. 240830/11/00/5515107101).

[5] Dne 10. 3. 2011 bylo správci daně doručeno dodatečné daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2010 (rozhodné období), kdy stěžovatel vypočetl snížení daňové povinnosti o částku 244.600 Kč, se zjištěním důvodů pro podání dne 4. 3. 2011. Správce daně vyměřil rozdíl daňové povinnosti za rozhodné období shodně s tímto daňovým přiznáním platebním výměrem ze dne 4. 5. 2011 (č. j. 304151/11/005515107101).

[6] Dne 18. 4. 2011 bylo správci daně doručeno řádné daňové přiznání stěžovatele za březen 2011 za nadměrný odpočet ve výši 388.234 Kč. Správce daně vyměřil shodně s daňovým přiznáním daňovou povinnost platebním výměrem ze dne 12. 5. 2011 (č. j. 332761/11/005515107101).

[7] Dne 1. 6. 2011 byla správci daně doručena žádost stěžovatele o vrácení nadměrného odpočtu z dodatečného daňového přiznání za prosinec 2010 (správně mělo být uvedeno rozhodné období) a z řádných daňových přiznání za leden, únor a březen 2011 (žádost ze dne 30. 5. 2011). O této žádosti správce daně rozhodl podle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dne 10. 6. 2011 rozhodnutím č. j. 382245/11/005515107101, tak, že přeplatek ke dni 7. 6. 2011 ve výši 1.234.139 Kč ponížil o vyměřený nadměrný odpočet v částce 281.954 Kč podle řádného daňového přiznání za duben 2011 (stěžovateli byl vrácen dne 24. 6. 2011) a stěžovateli vrátil částku 952.185 Kč.

[8] Proti uvedenému rozhodnutí podal stěžovatel dne 22. 6. 2011 odvolání, které stěžovatel následně doplnil podáním došlým správci daně dne 23. 6. 2011. V odvolání stěžovatel nesouhlasil s předepsáním úroku z prodlení, týkajícího se rozhodného období s tím, že neobdržel platební výměr na tento úrok. Měl za to, že se může jednat o úrok z prodlení z titulu pozdějšího převedení přeplatku na DPH z osobního daňového účtu společnosti, o který stěžovatel žádal dne 25. 1. 2011 (ve výši 11.988.426 Kč), když byl tento přeplatek převeden mezi osobními daňovými účty společnosti a stěžovatele až po ukončení vytýkacího řízení u společnosti za zdaňovací období prosinec 2010. Stěžovatel měl za to, že mu povinnost hradit úrok z prodlení nevznikla, neboť za den převedení přeplatku (úhrady nedoplatku) se rozumí podle § 155 odst. 1 daňového řádu den, kdy žádost došla správci daně, tedy den 25. 1. 2011. Proto měl být přeplatek převeden ke dni podání žádosti a nikoli později. Zákon navíc neuvádí, že by správce daně mohl převedení přeplatku zaevidovat v

pozdější den, například právě v případě probíhajícího vytýkacího řízení. Stěžovatel se proto domáhal zrušení rozhodnutí správce daně ze dne 10. 6. 2011 a změny rozhodnutí o přeplatku tak, že se stěžovateli vrací celá částka ve výši 1.234.139 Kč.

[9] Platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 15. 7. 2011 (č. j. 430108/11/005515107101) vyrozuměl správce daně podle § 252 daňového řádu stěžovatele o předpisu úroku z prodlení na DPH za rozhodné období, který byl předepsán do evidence na osobní daňový účet do dne 6. 6. 2011 ve výši 453.534 Kč s odůvodněním, že úrok z prodlení byl splatný dnem, ve kterém byly splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, výpočet úroku z prodlení předepsaného celkem do 6. 6. 2011 je pak uveden na dalších stranách platebního výměru.

[10] O podaném odvolání rozhodlo Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu rozhodnutím ze dne 25. 10. 2011, č. j. 12145/11-1500-108439, kterým odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 10. 6. 2011, č. j. 382245/11/005515107101, o přeplatku, zamítlo a prvoinstanční správní rozhodnutí bylo potvrzeno. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že odvolací orgán plně přisvědčil skutkovým zjištěním a právním závěrům správce daně a vypořádal se s odvolacími námitkami stěžovatele, kdy zejména uvedl, že ačkoli jsou stěžovatel i společnost zastupováni totožným zástupcem, nelze v tomto rozhodnutí popisovat daňové řízení s daňovým subjektem odlišným od stěžovatele. Odvolací orgán poukázal na § 155 odst. 1 daňového řádu a konstatoval, že v případě zahájení postupu k odstranění pochybností je daň vyměřena až vydáním platebního výměru. Dále citoval § 105 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o DPH“), podle kterého se za den vzniku vratitelného přeplatku považuje den vyměření. Pokud byla žádost o převedení přeplatku na účet jiného správce daně doručena před tímto dnem, je den doručení žádosti relevantní. Nadměrný odpočet ve výši 281.954 byl stěžovateli vrácen dne 24. 6. 2011. Nadměrné odpočty za měsíce leden, únor a březen 2011, o jejichž vrácení stěžovatel žádal, tedy musely být použity k úhradě evidovaného nedoplatku (daňové povinnosti za rozhodné období). Předpis částky – 244.600 Kč, vyplývající z dodatečného daňového přiznání k DPH za rozhodné období, mohl být zaevidován na osobním účtu stěžovatele až dne 2. 5. 2011, neboť v daném případě zjistil stěžovatel důvody pro podání dodatečného daňového přiznání dne 4. 3. 2011 a lhůta pro jeho podání, která je také datem dodatečného vyměření daně, byla dne 2. 5. 2011. Závěrem odvolací orgán konstatoval rozdílný režim příslušenství daně v případech, kdy vznikl daňový nedoplatek či přeplatek, neboť pokud byla podle dodatečného daňového přiznání doměřena daň vyšší, je daňový subjekt v rozsahu neuhrazeného doměrku v prodlení ode dne původní splatnosti, ale pokud je podle dodatečného daňového přiznání daň nižší, přeplatek vznikne až jejím vyměřením (dle dodatečných daňových přiznání je podle ustanovení § 141 – 144 daňového řádu daň vyměřena k poslednímu dni lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání a bylo-li toto podáno opožděně den, kdy došlo správci daně).

II. Rozhodnutí městského soudu

[11] Proti uvedenému rozhodnutí o odvolání podal stěžovatel u Městského soudu v Praze správní žalobu, ve které namítal, že správce daně při vedení daňového řízení porušil práva daňového subjektu, když nevzal v úvahu judikaturu Soudního dvora EU.

[12] Stěžovatel v podané žalobě poukázal na to, že společnosti United Bakeries vznikl za zdaňovací období prosinec 2010 přeplatek (nadměrný odpočet) na DPH ve výši 26.689.065 Kč. Tvrdil, že stěžovatel a společnost jsou spřízněné osoby a daňová povinnost stěžovatele za rozhodné období (recipročně nadměrný odpočet společnosti za prosinec 2010) vznikla zejména z titulu vzájemného plnění (zdanitelného nájmu nemovitostí) stěžovatelem pro společnost. Společnost podala dne 25. 1. 2011 současně s řádným přiznáním k DPH za prosinec 2010 žádost o převedení části tohoto nadměrného odpočtu ve výši 11.988.426 Kč na úhradu daňové povinnosti stěžovatele k úhradě jeho daňového povinnosti podle § 155 odst. 1 daňového řádu. Správce daně převedl přeplatek na účet stěžovatele z větší části až dne 11. 5. 2011, kdy ukončil postup k odstranění pochybností u společnosti za dané zdaňovací období, a daň vyměřil. Za období ode dne, kdy měl správce daně převést přeplatek na úhradu daňové povinnosti stěžovatele, do dne, kdy převod skutečně provedl, vyměřil správce daně stěžovateli úrok z prodlení ve výši 453.534 Kč. Pro dokreslení skutečnosti, která podle stěžovatele nemá žádný vliv na právní posouzení, uvedl, že u společnosti zahájil správce daně postup k odstranění pochybností, na základě kterého snížil nadměrný odpočet daného zdaňovacího období o částku 542.053 Kč. Toto snížení je dosud předmětem jiného sporu této společnosti se správcem daně, avšak je zřejmé, že společnost i po tomto sporném snížení nadměrného odpočtu měla stále více jak dvojnásobný nadměrný odpočet, než který chtěla po správci daně převést na úhradu daňové povinnosti stěžovatele.

[13] Podle názoru stěžovatele tedy, byť se rozhodnutí správce daně týká částečně jiného daňového subjektu, má stěžovatel aktivní legitimaci k podání žaloby, neboť rozhodnutí zasahuje do jeho práva a jedná se o shodného správce daně, který pozdě převedl přeplatek a zároveň vyměřil stěžovateli úrok z prodlení. Podle názoru stěžovatele správce daně vycházel z nesprávného výkladu, že vratitelný přeplatek ve smyslu § 105 zákona o DPH vzniká až dnem vyměření správcem daně a ve smyslu § 155 odst. 1 daňového řádu, poslední věty, tedy, že nemusel správce daně tento přeplatek převést již dne 26. 1. 2011. Podle stěžovatele však s ohledem na to, že DPH je v rámci Evropské unie plně harmonizovanou oblastí, musí správce daně vycházet v rámci přímého účinku ze směrnice EU, respektive judikatury Soudního dvora Evropské unie. Ten se touto problematikou zabýval ve třech rozsudcích, a sice v rozsudku ESD EU C-286/94 Garage Molenheide, rozsudku C-274/10 Komise vs. Maďarsko a v rozsudku C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3AD.

[14] Pro případ, že by soud uvedené rozsudky Soudního dvora EU na jeho případ neaplikoval, stěžovatel navrhl, aby soud přerušil řízení podle § 48 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ s. ř. s."), a požádal o rozhodnutí Soudní dvůr Evropské unie o předběžné otázce ve znění *„Měl správce daně v obdobném případě, jako řešil SDEU v případu C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3AD povinnost převést přeplatek na dani z přidané hodnoty na účet jiného dlužníka, který o to v souladu s tuzemskou legislativou požádal, až ke dni, kdy ukončil postup k odstraňování pochybností s tím, že nárok na odpočet ve dvojnásobku požadované částky uznal, nebo měl právo takto učinit, až když ukončil svoji kontrolní činnost"*.

[15] Městský soud v Praze rozsudkem uvedeným v záhlaví žalobu zamítl s odůvodněním, že stěžovatelem uplatněné námitky nejsou důvodné. S ohledem na skutečnost, že podle zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, původně žalované Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu ke dni 1. 1. 2013 zaniklo a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, vycházel městský soud z toho, že od uvedeného data je tedy žalovaným v této věci Odvolací finanční ředitelství (§ 69 s. ř. s.).

[16] Z odůvodnění rozsudku městského soudu se dále podává, že poukaz stěžovatele na daňové řízení se společností a žádost stěžovatele a společnosti ze dne 25. 1. 2011 o převedení přeplatku na DPH jsou irelevantní, neboť podle ustanovení § 155 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt (v projednávané věci společnost) oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu (zde stěžovatele), u téhož nebo jiného správce daně. Věta druhá téhož zákonného ustanovení stanoví *„je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku den, kdy došla žádost správci daně*“. Podle § 105 odst. 4 zákona o DPH se za den vzniku vratitelného přeplatku považuje den vyměření a vratitelný přeplatek se vrátí, pokud činí více než 100 Kč. Z uvedeného městský soud vyvodil, že žádost o převedení přeplatku na DPH ze dne 25. 1. 2011 podaná stěžovatelem a společností byla správci daně doručena před tímto dnem (§ 105 odst. 4 zákona o DPH) a proto k ní správce daně právem nepřihlížel.

[17] Za podstatnou ve věci městský soud označil skutečnost, že k datu splatnosti daně nebyla daň zaplacena a je nerozhodné, že se tak stalo z důvodu vedení vytýkacího řízení u jiného daňového subjektu. Mezi účastníky nebylo sporu o tom, že stěžovatel měl daň zaplatit. Za období, ve kterém nebyla stěžovatelem daň zaplacena, došlo k prodlení s jejím zaplacením. Správce daně rozhodoval o žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku na DPH ze dne 30. 5. 2011 (doručena byla správci daně dne 1. 6. 2011), o níž s ohledem na zjištěný skutkový stav rozhodl po právu. Městský soud uzavřel, že odvolací orgán proto nepochybil, pokud odvolání stěžovatele zamítl a prvostupňové rozhodnutí správce daně potvrdil.

[18] Žalobními námitkami, kterými stěžovatel nesouhlasil s postupem správce daně a právního předchůdce žalovaného v daňové věci společnosti, se soud nezabýval s odůvodněním, že taková obrana přísluší tomuto daňovému subjektu. V duchu zásady, podle které si každý střeží svá práva, se stěžovatel podle názoru městského soudu nemůže u soudu účinně domáhat ochrany práv jiného. Ze stejného důvodu soud nevyhověl návrhu stěžovatele na přerušení řízení a předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie s poukazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie ve věcech C-274/10, C-107/10 a C-286/94.

III. Kasační stížnost a vyjádření účastníka řízení

[19] Stěžovatel napadl rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 9. 2015 kasační stížností, v níž uvedl důvody podle § 103 odst. 1 s. ř. s. Namítl, že společnost United Bakeries je ve vztahu ke stěžovateli „dcerou“ k „matce“, jsou tedy spřízněnými osobami.

Daňová povinnost stěžovatele za 4. čtvrtletí 2010 (a recipročně i nadměrný odpočet „dcery“ za prosinec 2010) vznikla zejména z titulu vzájemného plnění v podobě zdanitelného nájmu nemovitostí stěžovatele pro „dceru“. Proto „dcera“ podala dne 25. 1. 2011 současně s řádným přiznáním k DPH za prosinec 2010 žádost o převedení části nadměrného odpočtu ve výši 11.988.426 Kč na úhradu daňové povinnosti stěžovatele k úhradě jeho daňové povinnosti podle § 155 odstavec 1 daňového řádu. Správce daně však převedl na účet stěžovatele nadměrný odpočet z větší části až dne 11. 5. 2011, kdy ukončil postup k odstranění pochybností za předmětné zdaňovací období u „dcery“ a daň vyměřil. Zároveň za období ode dne, kdy měl převést přeplatek na úhradu daňové povinnosti stěžovatele, do dne, kdy převod skutečně provedl, vyměřil stěžovateli úrok z prodlení ve výši 453.534 Kč.

[20] Stěžovatel v podané stížnosti namítl, že pro jeho aktivní legitimaci svědčí důvodová zpráva k daňovému řádu, která uvádí, že úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních. „Dcera“ požádala o převedení přeplatku na stěžovatele. Pozdějším převodem tedy nedošlo ke zkrácení majetku „dcery“, protože i kdyby správce daně vyřídil postup k odstranění pochybností v přiměřené lhůtě, kdy se jednalo o kontrolu shodnosti jedné faktury „dcery“ a stěžovatele jedním pracovníkem správního orgánu, nebyly by prostředky vyplaceny „Dceři“ a její majetková sféra tedy tímto rozhodnutím nebyla zasažena. Byl to naopak stěžovatel, kterému díky nepřiměřeně dlouhé době činnosti správce daně bylo stanoveno penále.

[21] Podle názoru stěžovatele tedy není podstatné zkoumat jazykový výklad daňového řádu, zda o převedení přeplatku lze žádat až ve chvíli, kdy je potvrzen *de iure*, nebo již v okamžiku, kdy přeplatek *de facto* vznikl. Opačný názor by znamenal, že ekonomickou náhradu za neúměrně dlouhou činnost správce daně, hraničící s nečinností, není možno poskytnout v případě, kdy má být nadměrný odpočet použit na úhradu daňové povinnosti jiného subjektu. Navíc je zřejmé, že vzhledem k tomu, že správce daně převedl finanční prostředky na účet stěžovatele dne 11. 5. 2011, zatímco zmiňovaná žádost o vrácení přeplatku byla podána až dne 1. 6. 2011, je evidentní, že správce daně převod finančních prostředků na účet stěžovatele nerealizoval na základě později podané žádosti.

[22] Žalovaný ve vyjádření k podané kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku městského soudu a má za to, že městský soud v odůvodnění svého rozsudku pregnantně vyjádřil, proč žalobnímu návrhu stěžovatele nemohlo být vyhověno, přičemž vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu, který jednoznačně vyplývá z listin, které jsou součástí správního a soudního spisu.

[23] K argumentaci stěžovatele žalovaný uvedl, že z obsahu spisového materiálu je zřejmé, že stěžovateli byla vyměřena daňová povinnost na dani z přidané hodnoty za rozhodné období ve výši 11.988.426 Kč v souladu s jím podaným daňovým přiznáním ze dne 24. 1. 2011. Jeho daň byla splatná dnem 26. 1. 2011, úhrada byla realizovaná teprve dne 11. 5. 2011, což jednoznačně potvrzuje závěr, že došlo k prodlení v její úhradě, v jehož důsledku vznikla stěžovateli povinnost hradit úrok z prodlení ve výši 453.534 Kč. Stěžovatel se proti rozhodnutí o předepsání úroku z prodlení neodvolal.

[24] Jak vyplývá z rozhodnutí o odvolání s odkazem na § 105 zákona o DPH, vyměřený nadměrný odpočet se vrátí plátci bez žádosti do třiceti dnů od vyměření nadměrného

odpočtu. Nadměrný odpočet ve výši 281.954 Kč byl stěžovateli vrácen dne 24. 6. 2011. Nadměrné odpočty za měsíce leden, únor a březen 2011, o jejichž vrácení stěžovatel žádal, tedy musely být použity k úhradě evidovaného nedoplatku (daňové povinnosti za rozhodné období). Předpis částky - 244 600 Kč, vyplývající z dodatečného daňového přiznání k DPH za rozhodné období, mohl být zaevidován na osobním účtu stěžovatele až dne 2. 5. 2011, neboť v daném případě zjistil stěžovatel důvody pro podání dodatečného daňového přiznání dne 4. 3. 2011 a lhůta pro jeho podání, která je také datem dodatečného vyměření daně, byla dne 2. 5. 2011.

[25] Žalovaný poukázal na to, že existuje rozdílný režim příslušenství daně v případech, kdy vznikl daňový nedoplatek či přeplatek, neboť pokud byla dle dodatečného daňového přiznání doměřena daň vyšší, je daňový subjekt v rozsahu neuhrazeného doměrku v prodlení ode dne původní splatnosti, ale pokud je dle dodatečného daňového přiznání daň nižší, přeplatek vznikne až jejím vyměřením (podle dodatečných daňových přiznání je dle § 141 až 144 daňového řádu daň vyměřena k poslednímu dni lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání, a bylo-li toto podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně). V daném případě stěžovatel zjistil důvody pro podání dodatečného daňového přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2010 dne 4. 3. 2011 a lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání, která je také datem dodatečného vyměření daně, byla dne 2. 5. 2011.

[26] Podstatným ve věci je, že k datu splatnosti daně nebyla daň zaplacena a je nerozhodné, že se tak stalo z důvodu vedení vytýkacího řízení u jiného daňového subjektu - zde společnosti UNITED BAKERIES a. s. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že stěžovatel měl daň zaplatit. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nedodržel lhůtu splatnosti, muselo následovat penále, které bylo stěžovateli v souladu se zákonem předepsáno.

IV. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s ustanovením § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

[28] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stěžovatelem uplatněných bodů a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Jako důvody podané kasační stížnosti označil stěžovatel ustanovení § 103 odstavec 1 s. ř. s. Podle obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že důvody v ní vyjádřené lze podřadit pod důvody kasační stížnosti podle § 103 odstavec 1 písm. a) s. ř. s.

[29] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení by muselo

spočívat v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[30] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil argumentaci směřující k ospravedlnění jeho aktivní žalobní legitimaci. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tvrzením stěžovatele, že městský soud v napadeném rozsudku zastává názor, že stěžovatel neměl aktivní legitimaci k podání. Uvedený závěr stěžovatele je v bezprostředním rozporu s odůvodněním na straně 5 napadeného rozsudku. Městský soud uvedl, že „*se předně zabýval otázkou projednatelnosti žaloby, kdy žalovaný v písemném vyjádření k žalobě poukazoval na nedostatek aktivní legitimace žalobce s tím, že hájí práva jiného daňového subjektu. Po posouzení obsahu žaloby soud dospěl k závěru, že žalobce v obecné rovině nesouhlasí s žalobou napadeným rozhodnutím s poukazem na to, že je se společností spřízněn, jeho daňová povinnost za rozhodné období vznikla z titulu vzájemného plnění a následné penále za pozdní zaplacení daně za rozhodné období vzniklo v důsledku nesprávného procesního postupu správce daně v daňové věci společnosti. Byť jsou tedy žalobní námitky ve vztahu k nyní projednávané věci žalobce obecné a žalobce soustředil konkrétní obranu na záležitost týkající se jiného daňového subjektu, rozhodl se soud žalobu rovněž v obecném rozsahu přezkoumat.*“

[31] Stěžovatel dále k otázce vlastní aktivní legitimace poukazoval v kasační stížnosti na úryvek důvodové zprávy k daňovému řádu, z něhož dovozoval, že majetková sféra společnosti UNITED BAKERIES postupem daňových orgánů nebyla zasažena a byl to naopak stěžovatel, kdo byl zasažen tím, že mu bylo v důsledku nepřiměřeně dlouhé činnosti správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností v daňovém řízení společnosti UNITED BAKERIES stanoveno penále.

[32] Nejvyšší správní soud má za to, že uvedené tvrzení stěžovatele nezakládá samo o sobě důvod pro závěr o nezákonnosti napadeného rozsudku. Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. *kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.*

[33] Stěžovateli nebylo postupem městského soudu odňato právo na přístup k soudu ve věci přezkoumání jím označeného rozhodnutí po vyčerpání všech řádných opravných prostředků v daňovém řízení. Městský soud se jeho žalobou věcně zabýval a v napadeném rozsudku vyčerpal v plné míře stěžovatelův žalobní návrh. Uvedl-li městský soud na straně 8 napadeného rozsudku, že se nezabýval těmi žalobními námitkami, kterými stěžovatel žalobce nesouhlasil s postupem správce daně a žalovaného v daňové věci společnosti UNITED BAKERIES, nejedná se podle názoru Nejvyššího správního soudu o závěr, který by bylo možno posoudit jako nedostatek věcné aktivní legitimace, jak se mylně domnívá stěžovatel, ale – s ohledem na kontext odůvodnění - šlo o vypořádání jedné ze vznesených žalobních námitek. Smysl uvedené části odůvodnění tak Nejvyšší správní soud spatřuje v potřebě městského soudu vyjádřit, že námitky stěžovatele jsou nedůvodné, pokud směřují svým obsahem do daňového řízení subjektu od stěžovatele odlišného, protože to není stěžovatel, kdo se může v daném řízení účinné domáhat ochrany práv společnosti UNITED BAKERIES ve vztahu k nepřiměřené délce postupu při odstranění pochybností

v daňovém řízení, týkajícím se této společnosti. Nejvyšší správní soud neshledal uvedené závěry v rozporu se zákonem a kasační námitka tak není důvodná.

[34] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal, že nebylo podstatné zkoumat jazykový výklad daňového řádu, zda o převedení přeplatku lze žádat až ve chvíli, kdy je potvrzen *de iure*, nebo již v okamžiku, kdy přeplatek *de facto* vznikl, protože by mohl vést k závěru, že ekonomickou náhradu za neúměrně dlouhou činnost správce daně, hraničící s nečinností, není možno poskytnout v případě, kdy má být nadměrný odpočet použit na úhradu daňové povinnosti jiného subjektu.

[35] Tuto námitku posoudil Nejvyšší správní soud s ohledem na její obecnost v tom rozsahu, v jakém měla či mohla mít odraz v reálných skutkových okolnostech nyní posuzované věci. Při posouzení Nejvyšší správní soud vyšel – tak jako městský soud - z následující právní úpravy:

[36] Podle § 154 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném pro rozhodné období, přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.

[37] Podle ustanovení § 155 odst. 1 a 2 téhož zákona daňový 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. Správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti.

[38] Podle ustanovení § 252 odst. 1, 2, 3 a 6 téhož zákona daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. 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. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za pět let prodlení. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti. Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, a na osobním daňovém účtu se předepisuje nejpozději do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti. Před tímto dnem se předepíše na osobním daňovém účtu zejména v případě, že je nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, nebo pro zjištění vratitelnosti přeplatku.

[39] Podle ustanovení § 105 zákona o DPH v rozhodném znění vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátci bez žádosti do třiceti dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Tento postup se neuplatní, pokud vznikne

vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, a postupuje se podle daňového řádu. Přeplatek skupiny vzniklý v důsledku vyměření nebo dodatečného vyměření se stává vratitelným, pokud skupina a kterýkoli člen skupiny nemá daňový nedoplatek. Přeplatek skupiny se použije na úhradu případného daňového nedoplatku skupiny nebo kteréhokoli člena skupiny. Pokud vznikne v důsledku neoprávněného uplatnění odpočtu daně daňový nedoplatek, podléhá tento úroku z prodlení podle daňového řádu od počátku běhu lhůty podle odstavce 1. Úrok z prodlení se neuplatní do doby vrácení nadměrného odpočtu. Za den vzniku vratitelného přeplatku se považuje den vyměření a vratitelný přeplatek se vrátí, pokud činí více než 100,- Kč.

[40] Mezi stěžovatelem a orgány daňové správy nebyly v posuzované věci spory ohledně správnosti a úplnosti zjištění rozhodného skutkového stavu. Pro závěr o důvodnosti stěžovatelovy stížnosti je proto třeba vycházet z toho, že nadměrný odpočet ve výši 281.954 Kč byl stěžovateli vrácen dne 24. 6. 2011. Nadměrné odpočty za měsíce leden, únor a březen 2011, jejichž vrácení stěžovatel požadoval, tedy musely být použity k úhradě evidovaného nedoplatku na jeho daňové povinnosti za rozhodné období 4. čtvrtletí roku 2010. Předpis částky – 244.600 Kč, vyplývající z dodatečného daňového přiznání k DPH za toto rozhodné období, mohl být správcem daně zaevidován na osobním účtu stěžovatele až dne 2. 5. 2011, neboť v daném případě stěžovatel zjistil existenci důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání dne 4. 3. 2011 a lhůta pro jeho podání, která je zároveň i datem dodatečného vyměření daně, byla dne 2. 5. 2011.

[41] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem městského soudu o tom, že žalovaný správně a přiléhavě konstatoval rozdílný režim příslušenství daně v případech, kdy vznikl daňový nedoplatek či přeplatek, neboť pokud byla podle 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 podle dodatečného daňového přiznání 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 toto podáno opožděně den, kdy došlo správci daně (§ 141 až § 144 daňového řádu).

[42] Pokud uvedené obecné závěry správní orgány i městský soud aplikovaly na rozhodné skutkové okolnosti daného případu, je zřejmé, že stěžovateli byla vyměřena daňová povinnost na DPH za rozhodné období ve výši 11.988.426 Kč ve shodě s jeho daňovým přiznáním ze dne 24. 1. 2011. Tato daň za uvedené rozhodné období byla splatná dnem 26. 1. 2011. K faktické úhradě této částky však došlo až dne 11. 5. 2011 v důsledku postupu, který stěžovatel sám – společně s „dcerou“ UNITED BAKERIES – navrhl, pokud dne 25. 1. 2011 požádal o převedení části nadměrného odpočtu ve prospěch této společnosti na úhradu vlastní daňové povinnosti. Tím objektivně došlo k prodlení v její úhradě a vznikl úrok z prodlení ve výši 453.534 Kč. V projednávané věci správce daně a žalovaný rozhodovali o žádosti stěžovatele ze dne 30. 5. 2011, došlé správci daně dne 1. 6. 2011, o vrácení nadměrného odpočtu z dodatečného přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2010 z řádných přiznání k DPH za měsíc leden, únor a březen 2011. Správce daně při vydání prvostupňového rozhodnutí postupoval v souladu s § 155 daňového řádu, když přeplatek na DPH vykázaný ke dni 7. 6. 2011 ve výši 1.234.139 Kč, snížil o vyměřený nadměrný odpočet v částce - 281.954 Kč, vyplývající z řádného daňového přiznání za duben 2011 a

stěžovatel v důsledku toho vrátil částku 952.185 Kč, kdy tato částka vykázaného přeplatku zahrnuje i snížení o evidovaný úrok z prodlení.

[43] Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž namítl, že správce daně převod finančních prostředků na účet stěžovatele nerealizoval na základě později podané žádosti, jestliže převedl finanční prostředky na účet stěžovatele dne 11. 5. 2011, zatímco zmiňovaná (druhá) žádost o vrácení přeplatku byla podána až dne 1. 6. 2011. Je zřejmé, že se stěžovatel domnívá, že byly-li finanční prostředky z nadměrného odpočtu společnosti UNITED BAKERIES zaúčtovány na daňovém účtu stěžovatele na základě prvé žádosti ze dne 25. 1. 2011, neměla být stěžovateli stanovena povinnost hradit úrok z prodlení. K uvedenému považuje Nejvyšší správní soud za potřebné zdůraznit, že pro posouzení zákonnosti postupu správních orgánů i městského soudu v této věci je rozhodné a určující to, že společná žádost stěžovatele a „dcery“ o převedení přeplatku na účet jiného správce daně byla správci daně doručena přede dnem, který zákon o DPH v ustanovení § 105 odst. 4 považuje za den vzniku vratitelného přeplatku. Tímto dnem je den jeho vyměření. Protože však v době podání žádosti probíhal u „dcery“ postup k odstranění pochybností, vratitelný přeplatek dosud nevznikl a jiný postup, než který správce daně v posuzované věci uskutečnil, ani možný nebyl.

V. Závěr a náklady řízení

[44] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[45] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 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 18. května 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu