



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce **JUDr. F. H.**, správce konkursní podstaty úpadce I. G., a. s., zastoupeného Mgr. Františkem Kosíkem, advokátem se sídlem Vodičkova 30, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2004, č. j. 28 Ca 116/2002 - 55,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2004, č. j. 28 Ca 116/2002 – 55 **se zrušuje** a věc se mu **vrací** k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 12. 2001, č. j. FŘ 9202/15/01 bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 24. 9. 2001, č. j. 195431/01/009513/5916, kterým byla zamítnuta žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2001.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce k Městskému soudu v Praze žalobu. Rozsudkem onoho soudu ze dne ze dne 23. 4. 2004, č. j. 28 Ca 116/2002 - 55, bylo napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2001, č. j. FŘ 9202/15/01 a rozhodnutí správce daně I. stupně ze dne 24. 9. 2001, č. j. 195431/01/009513/5916 zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení.

Kasační stížnost stěžovatel podává z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.); dle posouzení obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že spadá pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Soud nevzal v úvahu skutečnost, že zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (dále jen zákon o konkursu a vyrovnání) a zákon č. 37/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní) jsou zákony stejné právní síly, každý z nich upravuje zcela jiný typ řízení, přičemž v daňovém řízení je správce daně povinen postupovat podle zákona o správě daní. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na znění § 37a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty), definici přeplatku a vratitelného přeplatku dle § 64 zákona o správě daní a na postup správce daně při vracení přeplatku dle § 64 tohoto zákona. V případě žalobce jeho osobní daňový účet u daně z přidané hodnoty vykazoval nedoplatek, a proto se vyměřený nadměrný odpočet za zdaňovací období duben 2001 nestal vratitelným přeplatkem, žalobce tedy neměl nárok na jeho vyplacení a přeplatek nebyl „pohledávkou žalobce“.

Ohledně započtení přeplatku na úhradu nedoplatku po dni prohlášení konkursu stěžovatel uvádí, že započtení dvou pohledávek se děje na základě dobrovolnosti, na základě vlastního rozhodnutí věřitele. V konkrétním případě správce daně neměl jinou možnost než postupovat v souladu s ust. § 59 odst. 6 (v současné době je tento citovaný odstavec 6 zákona označen jako odst. 5), § 64 a § 40 odst. 11 zákona o správě daní. Správce daně použil vyměřený nadměrný odpočet na úhradu nedoplatku na téže dani v souladu s § 59 odst. 6 zákona o správě daní, nešlo tedy o započtení dle § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, neboť zde nejsou vzájemné pohledávky, oproti pohledávce správce daně (nedoplatku na dani) chybí pohledávka daňového subjektu (vratitelný přeplatek). Pohledávce správce daně tedy nekorespondovala žádná pohledávka daňového subjektu.

Postup správce daně dle § 64 zákona o správě daní ve vztahu k žalobci po prohlášení konkursu není v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, jež je dle stěžovatele normou soukromého práva a upravuje uspořádání majetkových poměrů dlužníka, jež je v úpadku. „Daňovou pohledávkou“ žalobce vůči státu může být jen daňový přeplatek. Nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (jako tzv. záporná daňová povinnost) nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů, nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu, neboť by se jednalo o neoprávněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení a o zákonem nedovolené rozšiřování konkursní podstaty. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na neexistenci vratitelného přeplatku a odvolává na závazné stanovisko přijaté Plénem Nejvyššího správního soudu v Brně dne 29. 4. 2004.

Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření označil kasační stížnost za nedůvodnou. Nelze podle něj v žádném případě dovozovat, že postup správce daně podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní, dle kterého správce daně použije daňový přeplatek úpadce na úhradu jeho daňových nedoplatků, není započtením ve smyslu § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu, nýbrž prováděním plateb sloužících k úhradě splatných daňových nedoplatků. Použití daňových přeplatků na úhradu daňových nedoplatků správcem daně po prohlášení konkursu je fakticky započtením pohledávek žalovaného proti majetku patřícímu do konkursní podstaty. Je zde splněn základní předpoklad započtení –

t. j. vzájemnost započítávaných pohledávek, kdy proti pohledávce správce daně z titulu úpadcovy daňové povinnosti stojí pohledávka úpadce. V této souvislosti zdůraznil, že daňový přeplatek je součástí majetku patřícího do konkursní podstaty úpadce. Poukázal rovněž na jednu ze základních zásad daňového řízení, kterou je přednost skutečného právního úkonu před úkonem formálním a tato zásada, vyjádřená v § 2 odst. 7 zákona o správě daní se netýká pouze právních úkonů učiněných daňovými subjekty, nýbrž i právních úkonů správce daně.

Vzhledem k výše uvedenému považuje rozsudek městského soudu za správný a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisového materiálu, tak jak byl soudu předložen, bylo zjištěno, že úpadce vykázal v podaném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc duben 2001 nadměrný odpočet ve výši 9465 Kč. Protože správce daně evidoval u úpadce na téže dani nedoplatek za měsíc únor 2001 ve výši 1000 Kč a za měsíc březen 2001 nedoplatek ve výši 900 Kč, převedl v souladu s ust. § 59 odst. 6 zákona o správě daní část vyměřeného nadměrného odpočtu za duben 2001 na úhradu těchto nejstarších nedoplatků na dani. Zbývající část přeplatku na dani z přidané hodnoty (nadměrného odpočtu za duben 2001) ve výši 7565 Kč převedl v souladu s ust. § 64 odst. 2 zákona o správě daní na úhradu evidovaného nedoplatku úpadce u správce daně na dani silniční v celkové výši 32 976 Kč a dne 20. 6. 2001 provedl dodatečné přihlášení pohledávky ve výši 25 411 Kč do konkursního řízení.

Dne 16. 7. 2001 obdržel správce daně žádost žalobce o vrácení nadměrného odpočtu ve výši 7565 Kč s odůvodněním, odkazujícím na § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, dle kterého není přípustné započtení na majetek patřící do konkursní podstaty úpadce.

Správce daně rozhodnutím ze dne 24. 9. 2001, č. j. 195431/01/009513/5916 o žádosti žalobce rozhodl tak, že přeplatek vrátit nelze, neboť v době jeho uplatnění neexistuje u správce daně vratitelný přeplatek ve smyslu § 64 odst. 4 zákona o správě daní.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž namítl, že výše uvedené rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy, konkrétně ust. § 14 odst. 1 písm. i), § 31 a § 2 zákona o konkursu a vyrovnání, s tím, že postupem správce daně došlo k nepřipustnému započtení majetku patřícího do konkursní podstaty se závazky úpadce vzniklými před datem prohlášení konkursu, t. j. pohledávkou správce daně přihlášenou do konkursu.

Odvolání žalobce stěžovatel dne 15. 11. 2002 rozhodnutím č. j. FŘ 9202/15/01 zamítl s odůvodněním zákonného postupu (§ 37a zákona o dani z přidané hodnoty a ust. § 59 odst. 6 a § 64 zákona o správě daní).

Proti rozhodnutí stěžovatele podal žalobce žalobu, o které rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne ze dne 23. 4. 2004, č. j. 28 Ca 116/2002 - 55, tak, že rozhodnutí stěžovatele i správce daně I. stupně zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Městský soud ve svém rozsudku dospěl k závěru, že zápočtem přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatků na jiných daních (§ 64 odst. 2 zákona o správě daní) i „skrytým započtením“ dle § 59 odst. 6 zákona o správě daní postupoval žalovaný v rozporu

s ustanovením § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, proto rozhodnutí stěžovatele o odvolání i rozhodnutí správce daně I. stupně dle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil. Současně stěžovatele zavázal právním názorem, v němž vyslovil, že po prohlášení konkursu nelze započíst daňový přeplatek na nedoplatek na jiné dani a vzniklý přeplatek je třeba vrátit, aby mohl tvořit součást konkursní podstaty úpadce. Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel kasační stížnost.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v této věci poukazuje zejména na stanovisko pléna tohoto soudu ze dne 29. 4. 2004, č. j. Sst 2/2003, publikované pod č. 215/2004 Sb. NSS k výkladu vztahu § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů a o věci uvážil takto:

Daňová povinnost je platební povinností daňového subjektu, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů na úhradu celospolečenských potřeb, aniž by přitom poskytoval daňovým subjektům ekvivalentní protiplnění. Tento daňový právní vztah mezi státem a daňovým subjektem lze označit za asynallagmatickou obligaci – závazek veřejnoprávního charakteru. Účelem daňového řízení upraveného v zákoně o správě daní je realizace práv a povinností daňového subjektu vůči státu reprezentovanému správcem daně, jejichž vzájemný právní vztah je založen na nerovnosti. Cílem daňového řízení je podle § 2 odst. 2 zákona o správě daní stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. I v daňovém řízení sice platí zásada rovnosti (§ 2 odst. 8 zákona o správě daní), ale ta platí pro daňové subjekty, které mají před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti.

Naproti tomu účelem konkursního řízení je uspořádání majetkových poměrů dlužníka, který je v úpadku a cílem je dosáhnout poměrného uspokojení věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu. Účastníci konkursního řízení jsou v rovném postavení. Při souběhu konkursního a daňového řízení má správce daně dvojí postavení, a to jednak jako správce daně realizující výkon správy daně v rámci daňového řízení, které se prohlášením konkursu nepřerušuje, a jednak jako účastník konkursního řízení. Správce daně ani po prohlášení konkursu neztrácí své postavení orgánu moci veřejné na úseku veřejných financí, ale zároveň může být, v případě existence daňových nedoplatků, účastníkem konkursního řízení, ve kterém má rovné postavení s ostatními účastníky tohoto řízení.

Započtení je jednou z nejvýznamnějších právních skutečností způsobujících zánik závazku. Nahrazuje plnění a je v něm obsaženo uspokojení věřitele. Započtení je podmíněno právním úkonem, který může být jednostranný nebo dvoustranný (§ 580 a § 581 občanského zákoníku). Základním předpokladem započtení je však existence závazkového právního vztahu, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění (pohledávka) od dlužníka a dlužníkovi vzniká povinnost splnit závazek (§ 488 občanského zákoníku). Závazky vznikají z právních úkonů, zejména ze smluv, jakož i ze způsobené škody, z bezdůvodného obohacení nebo z jiných skutečností uvedených v zákoně (§ 489 občanského zákoníku). Pro obchodní vztahy je právní úprava obsažena v § 358 až § 364 obchodního zákoníku, přičemž se jedná o lex specialis ve vztahu k právní úpravě započtení obsažené v občanském zákoníku. Započtení vzájemné pohledávky (kompenzace) má za následek zánik proti sobě stojících pohledávek věřitele a dlužníka, kteří jsou vůči sobě v postavení věřitele a dlužníka zároveň. Zánik pohledávek na základě kompenzačního projevu vůle nastává se zpětnou účinností

(ex tunc), a to ke dni, kdy se pohledávky setkaly (§ 580 občanského zákoníku). Účinností zákona č. 94/1996 Sb. (1. 6. 1996), kterým byl mimo jiné změněn a doplněn § 14 odst. 1 zákona č. 328/1991 Sb., došlo k významnému rozšíření zákazu započtení, jehož smyslem bylo zamezit zvýhodnění věřitelů, kteří mají vzájemné pohledávky s úpadcem.

Postup správce daně v situaci, že na majetek daňového subjektu byl prohlášen konkurs, je upraven v § 40 odst. 11 zákona o správě daní, v němž se výslovně stanoví, že prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje. Z tohoto ustanovení je nutno dovodit, že správce daně je povinen vést daňové řízení, vydávat rozhodnutí týkající se daňových povinností daňových subjektů, přijímat platby, evidovat je, a to bez ohledu na účinky prohlášení konkursu, které se promítají v soukromoprávních vztazích. Správce daně, který je striktně vázán citovaným zákonem, vystupuje vůči daňovému subjektu jako orgán veřejné moci vydávající autoritativní rozhodnutí. Při souběhu konkursního a daňového řízení má správce daně dvojí postavení, a to jednak jako správce daně realizující výkon správy daně v rámci daňového řízení, které se nepřerušuje, a jednak jako účastník konkursního řízení. Správce daně ani po prohlášení konkursu neztrácí své postavení orgánu moci veřejné na úseku veřejných financí, ale zároveň může být, v případě existence daňových nedoplateků, účastníkem konkursního řízení, ve kterém má rovné postavení s ostatními účastníky tohoto řízení.

Podle § 59 odst. 3 písm. e) zákona o správě daní lze daň, t. j. zákonem stanovenou platební povinnost, platit i přeplatkem na jiné dani. Postupuje-li správce daně podle § 59 a § 64 cit. zákona ve vztahu k daňovému subjektu, na jehož majetek byl prohlášen konkurs, realizuje se tak úhrada splatné daňové povinnosti, tzn. že dochází k úhradě dluhu na dani a nikoliv k započtení na majetek konkursní podstaty ve smyslu soukromoprávní úpravy. V uvedeném procesním daňovém předpise ani v jiném zákoně není stanoveno, že by správce daně mohl nebo měl postupovat jinak v případě, kdy na majetek daňového subjektu je prohlášen konkurs. Přeplatek na dani, příp. nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty, může náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu ve smyslu § 6 zákona o konkursu a vyrovnání (podle odst. 2 citovaného ustanovení se konkurs týká majetku, který patří dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého nabyl za konkursu) jen tehdy, je-li vratitelný.

Postupuje-li správce daně i ve vztahu k daňovému subjektu poté, co byl na jeho majetek prohlášen konkurs, podle § 59 odst. 5 (dříve odst. 6) a § 64 zákona o správě daní, není to v rozporu s § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, neboť se nejedná o nepřípustnou kompenzaci. Daňovou pohledávkou daňového subjektu vůči státu může být jen daňový přeplatek, který je vratitelný, tzn. převyšuje případný daňový nedoplatek.

Při posuzování předmětné otázky nemůže obstát argumentace žalobce, že nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty je pohledávkou úpadce za jeho dlužníkem, jímž je stát, a že nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty je majetkem, který ke dni vyhlášení konkursu patřil do konkursní podstaty. Podle § 6 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání se konkurs týká majetku, který patřil dlužníkovi v den prohlášení konkursu a kterého za konkursu nabyl. Tento majetek podle odst. 1 citovaného ustanovení tvoří konkursní podstatu. Majetkem ve smyslu citovaného ustanovení jsou věci a jejich součásti a příslušenství - věci movité, nemovité, zvířata, ovladatelné přírodní síly (energie), soubory věcí, práva (know-how, obchodní známka, patent, ochranná známka), podíly v obchodních společnostech, spoluvlastnické podíly, vypořádané podíly ze společného jmění manželů.

Půjde tedy o věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty, které jsou předmětem občanskoprávních vztahů podle § 118 občanského zákoníku. Tento požadavek vyplývá z cíle konkursu, tak jak je definován v § 2 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání, tedy z poměrného uspokojení věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu, k čemuž je nutné převést konkursní podstatu na peníze, tzn. zpeněžit do konkursní podstaty náležející majetek způsobem uvedeným v § 27 a § 27a citovaného zákona, který předpokládá, že předmětný majetek může být předmětem občanskoprávních vztahů.

Nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty jako tzv. záporná daňová povinnost vyměřovaná v případě, kdy převyšší odpočet daně nad daní na výstupu za příslušné zdaňovací období, nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů. Jedná se o institut finančního práva vznikající v daňovém řízení u daňového subjektu a je podle zákona o dani z přidané hodnoty a zákona o správě daní zákonodárcem koncipován jako platba daně, kterou správce daně použije buď na úhradu daňových povinností v pořadí uvedeném v § 59 odst. 5 zákona o správě daní, anebo v případě, kdy daňový přeplatek ve smyslu § 64 odst. 1 tohoto zákona na dani z přidané hodnoty vyměřením nadměrného odpočtu fakticky vznikl, použije jej správce daně na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo na úhradu daňového nedoplatku téhož dlužníka u jiného správce daně za dodržení postupu upraveného v odst. 2 citovaného ustanovení. Podle § 59 odst. 3 písm. e) zákona o správě daní lze daň, t. j. zákonem stanovenou platební povinnost, platit i přeplatkem na jiné dani. Z uvedeného vyplývá, že vyměřený nadměrný odpočet nemůže náležet do majetku tvořícího konkursní podstatu a být zahrnut správcem konkursní podstaty do soupisu podstaty podle ust. § 18 zákona o konkursu a vyrovnání, protože by se jednalo o neopodstatněný zásah do veřejnoprávního daňového řízení, o zákonem nedovolené rozšiřování konkursní podstaty na úkor příjmů státního rozpočtu. Tento závěr vyplývá i z charakteru daně z přidané hodnoty jako daně nepřímé odváděné plátcem daně správci daně, kdy nárok na nadměrný odpočet je hrazen ze státního rozpočtu a je v podstatě kryt daňovou povinností jiných plátců daně.

Ve vzájemném vztahu obecné a speciální normy platí, že speciální úprava má přednost před právní úpravou obecnou (*lex specialis derogat generali*). K tomu dochází tam, kde právní normy stejné právní síly upravují tutéž materii, ale v různém rozsahu. O takový vztah se v případě § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání a § 59 odst. 5, § 64 zákona o správě daní nejedná, neboť neupravují stejnou oblast právních vztahů, nelze proto dovodit, že citovaná ustanovení těchto zákonů jsou v rozporu nebo ve vztahu speciality.

I v případě, kdy vyměřením nadměrného odpočtu vznikne daňovému subjektu vratitelný přeplatek podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní tj. daňový subjekt nemá současně daňový nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně a zároveň neuplatnil ve stanovené lhůtě jiný správce daně požadavek na úhradu nedoplatku, a správce daně při vracení nadměrného odpočtu postupuje podle § 37a zákona o dani z přidané hodnoty, vzniká daňovému subjektu ze zákona nárok veřejnoprávního charakteru na vrácení vratitelného přeplatku bez žádosti pod sankcí uloženou zákonodárcem v § 64 odst. 6 zákona o správě daní správci daně při nedodržení kogentně upraveného postupu. Tento nárok, který je nárokem daňového subjektu z veřejnoprávního daňového řízení, není předmětem občanskoprávních vztahů (nelze jej postoupit, zřídit k němu zástavní právo, nemůže být předmětem exekuce podle § 312 a násl. občanského soudního řádu, nelze proti němu započíst jinou pohledávku). Není tedy pohledávkou daňového subjektu vůči správci daně ve smyslu občanskoprávní úpravy, a proto nemůže být zahrnut do soupisu konkursní podstaty. Teprve až po poukázání příslušné finanční částky, masy peněžních prostředků tvořící vratitelný přeplatek na účet konkursní podstaty úpadce správcem daně, mohou tyto peněžní prostředky tvořit konkursní podstatu, ze které

budou uspokojovány pohledávky přihlášených konkursních věřitelů. Pokud by s výše uvedeným veřejnoprávním nárokem na vrácení vratitelného přeplatku mohli volně disponovat účastníci občanskoprávních vztahů, opět by hrozilo nakládání s příjmy státního rozpočtu, s veřejnými financemi, což je z pohledu úpravy finančně právních vztahů na tomto úseku pojmově nemožné a zákony nedovolené.

Vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, jakožto tzv. záporné daňové povinnosti, která je vyměřována v případě, kdy převýší odpočet daně nad daní na výstupu za příslušné zdaňovací období, vratitelný přeplatek, vrátí se tento podle ust. § 37a zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí, plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření, a to i v případě prohlášení konkursu. Na rozdíl od případu, kdy přeplatek vznikne změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, stejně jako u jiných daní, se vratitelný přeplatek vzniklý z titulu vyměřeného nadměrného odpočtu vrací bez žádosti, tzn. ex offo. I v tomto případě však musí být naplněn požadavek vratitelnosti přeplatku ve smyslu ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní, když tato podmínka je výslovně v ust. § 37a zákona o dani z přidané hodnoty uvedena. Není-li přeplatek, který v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vznikl vratitelný, správce daně jej plátcí nevrátí, resp. vrátí pouze tu jeho část, která se stane vratitelnou po úhradě plateb evidovaných jako nedoplatky na téže dani za předchozí zdaňovací období, a není-li jich na nedoplatky na jiné dani. Uvedené ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nerozlišuje daňový režim plátce – úpadce od daňového režimu plátce, který v úpadku není, což je nutno dovodit právě z toho, že podmínka vratitelnosti je výslovně vztažena i k daňovým subjektům, jejichž majetek je podroben konkursu. Takový postup zákonodárce zcela jasně deklaroval novelou zákona o dani z přidané hodnoty, provedenou zákonem č. 17/2000 Sb., který nabyl účinnosti od 1. 4. 2000, když podmínka vratitelnosti přeplatku byla výslovně zakotvena i ve vztahu ke konkursnímu řízení. I když správce konkursní podstaty po prohlášení konkursu při soupisu podstaty podle § 18 zákona o konkursu a vyrovnání sepíše zjištěný nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty do konkursní podstaty a následně požádá o jeho vrácení na účet konkursní podstaty, bude správce daně bez ohledu na prohlášení konkursu takovou žádost posuzovat standardním způsobem, tzn. že přeplatek vrátí pouze poté, co z údajů na osobním daňovém účtu úpadce zjistí, že podmínka vratitelnosti je splněna.

Podmínka vratitelnost tak musí být splněna jak správcem daně při postupu dle § 64 zákona o správě daní, tak i plátcem, pokud pro konkursní podstatu chce nadměrný odpočet získat.

Postupoval-li správce daně při vrácení přeplatku v souladu s podmínkami pro jeho vrácení stanovenými daňovými předpisy, nelze takový postup shledat nezákonným. Nelze tak žalovaného zavázat právním názorem, podle něhož by se od zákonem stanoveného postupu mohl nebo měl odchýlit.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2004, č. j. 28 Ca 116/2002 - 55, bylo vydáno na základě nesprávného právního posouzení, a proto postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. uvedený rozsudek zrušil.

Městský soud v Praze je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u ě n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. května 2005

JUDr. Václav Novotný  
předseda senátu