



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Ing. M. K.**, zastoupeného JUDr. Janem Hájkem, advokátem se sídlem Masarykova 43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2007, č. j. 16448/07-1500-505267, o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2000, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 2. 2009, č. j. 15 Ca 37/2008 - 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2007, č. j. 16448/07-1500-505267, jímž nebylo vyhověno odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 5. 2007, č. j. 78394/07/178912/5055. Tímto rozhodnutím správce daně zamítl žádost stěžovatele o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za

zdaňovací období 3. čtvrtletí 2000 ve výši 1 104 683 Kč z důvodů neexistence vratitelného přeplatku.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody stanovené v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“ nebo „soudní řád správní“). Namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku týkající se řešení procesní situace, ve které nedošlo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty k uzavření vytýkacího řízení, tj. nedošlo k pravomocnému vyměření daně. Podle stěžovatele je za takové situace nutno dovodit, že daňová povinnost (resp. daňový nárok) byla vyměřena konkludentně, tj. postupem podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť zákon nepředvídá situaci, ve které by daň nebyla vyměřena žádným způsobem – tj. ani na základě podaného přiznání, ani na základě platebního výměru vydaného ve vazbě na kontrolní činnost správce daně. Nelze tak přijmout názor, že by v dané věci, navzdory řádně podanému daňovému přiznání, vůbec k vyměření daně nedošlo.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že by po zahájení vytýkacího řízení již nemohlo dojít ke konkludentnímu vyměření daně, jak je předpokládáno v § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Podle stěžovatele toto stanovisko vychází z mylného předpokladu, že pokud správce daně zahájí vůči daňovému subjektu vytýkací řízení, dává tím najevo, že toto přiznání nebude akceptováno. Proto názor krajského soudu, že po zahájení vytýkacího řízení následuje vydání platebního výměru, je jistě v obecné rovině platný, nicméně konkrétní kauza stěžovatele potvrzuje, že tímto způsobem vytýkací řízení ve všech případech končit nemusí. V situaci, kdy nedojde k vydání platebního výměru před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně, by názor krajského soudu doveden ad absurdum znamenal, že by bylo finančním orgánům takovým výkladem umožněno, aby jejich libovůle spočívající v neúměrném a nedůvodném protahování daňového řízení vedla k vyloučení práva daňového subjektu na vyměření nadměrného odpočtu, tzn. na uplatnění nároku podle příslušných daňových předpisů. S ohledem na uvedené má stěžovatel za to, že nelze vykládat ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků k tíži daňového subjektu, neboť tato lhůta je určena výhradně pro správce daně a jeho vyměřovací činnost. V této souvislosti stěžovatel upozorňuje na to, že v dané věci k prekluzi došlo na základě nedodržování lhůt stanovených pokynem Ministerstva financí D - 144 ze strany finančních orgánů, což právě vedlo k tomu, že nerozhodly o daňovém nároku stěžovatele v zákonem stanovené lhůtě, tedy ve lhůtě podle § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Postup finančních orgánů i vyhodnocení právní situace krajským soudem považuje stěžovatel za rozporné nejen se zákonem o správě daní a poplatků, ale také se základními ústavními principy. Stěžovatel se domnívá, že pokud by byl závěr

krajského soudu správný, znamenalo by to, že daňový subjekt by ve výše předestřené situaci nemohl žádným způsobem svůj daňový nárok v rámci daňového řízení uplatnit. To je však podle stěžovatele v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků, který nepředpokládá situaci, ve které by řádně uplatněný daňový nárok nebyl ze strany správce daně žádným způsobem vyměřen. Stěžovatel podotýká, že správce daně nevyužil dané prekluzivní lhůty k tomu, aby řádně doložené skutečnosti, na jejichž základě byl nadměrný odpočet nárokován, vyvrátil. V takové situaci má stěžovatel za to, že by měla platit presumpce správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání a daň by tak měla být vyměřena (či považována za vyměřenou) ve výši podle tohoto přiznání.

V této souvislosti stěžovatel upozorňuje i na rozsudek Evropského soudního dvora ve věci *Garage Molenheide, C – 286/94*, ve kterém bylo uvedeno, že zadržení nadměrného odpočtu finančními orgány bylo v daném případě nepřiměřeným opatřením, který se neslučoval s principem proporcionality.

Navíc stěžovatel poukazuje na skutečnost, že jeho nadměrný odpočet byl nepřímým potvrzen v rámci rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2007, č. j. 11039/07-1100-506676, ve věci daně z příjmů za zdaňovací období roku 2000, ve kterém byl závěr správce daně ve věci prodeje zboží společnosti BASEN Co. Ltd. považován za nepřezkoumatelný, a proto je nutno tento prodej podle stěžovatele považovat za prokázaný. Tuto skutečnost je třeba zohlednit ve vztahu k dané věci, neboť důkazní řízení ve věci daně z příjmů za rok 2000 se rovnocenně vztahují i k dani z přidané hodnoty za období roku 2000.

Na závěr stěžovatel žádá Nejvyšší správní soud, aby se vyjádřil k tomu, zda postup navržený krajským soudem pro řešení této situace, a sice možnost stěžovatele podat žalobu k příslušnému okresnímu soudu na náhradu škody v režimu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“), je jediným možným řešením jeho situace. Stěžovatel nepovažuje za vhodné, že takovou situaci mají řešit soudy obecné, které k řešení otázek správního práva nejsou odborně vybaveny. Bylo-li by tomu tak a stěžovatel by měl k dispozici pouze toto řešení daného problému, znamenalo by to, že by finanční orgány měly de facto možnost v obdobných situacích předejít přezkumnému řízení u správních soudů a vymanit se tak z dosahu jejich judikatury.

Ve světle těchto námitek stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud vydal rozsudek, kterým napadené rozhodnutí krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti podotýká, že se plně ztotožňuje s názorem krajského soudu a odkazuje na svá dřívější vyjádření k dané věci, která jsou součástí spisové dokumentace.

Nejvyšší správní soud ze správního a soudního spisu zjistil, že stěžovatel podal dne 25. 10. 2000 přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2000, v němž vykázal nadměrný odpočet 1 119 687 Kč. Záhy správce daně zahájil vytýkácí řízení a vyzval stěžovatele výzvou ze dne 31. 10. 2000 k odstranění pochybností o správnosti uvedených údajů v předmětném daňovém přiznání. Stěžovatel předložil správci daně požadované daňové a účetní doklady. Následně správce daně za účelem prověření uskutečnění dodávky u dodavatele společnosti SLAG s. r. o. vydal dožádání ve smyslu § 5 zákona o správě daní a poplatků, které zaslal Finančnímu úřadu v Nymburku. Konečnou odpověď na své dožádání správce obdržel až dne 11. 6. 2003, jejímž obsahem bylo, že daňový doklad ze dne 27. 9. 2000, č. 2000/35, nebyl uznán jako uskutečnitelné zdanitelné plnění. Na základě toho vydal správce daně dne 8. 7. 2003 platební výměr č. j. 93838/03/178911/0623, ve kterém uznal nadměrný odpočet jen ve výši 15 004 Kč. Stěžovatel se proti tomuto rozhodnutí správce daně odvolal, přičemž žalovaný odvolání zamítl. Po té stěžovatel podal žalobu ke krajskému soudu, který rozhodnutí žalovaného i správce daně pro vady řízení zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Po té bylo zahájeno nové vytýkácí řízení, jehož výsledkem byl nový platební výměr ze dne 10. 8. 2006, ve kterém správce daně dospěl ke stejnému výsledku jako v původním platebním výměru ze dne 8. 7. 2003. Stěžovatel opět podal proti tomuto platebnímu výměru odvolání. Žalovaný rozhodnutí správce daně rozhodnutím ze dne 9. 3. 2007, č. j. 3156/07-1300, zrušil z důvodů uplynutí lhůty pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Následně si stěžovatel dne 16. 3. 2007 podal žádost o vrácení daňového přeplatku na dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2000, ve které správci daně sdělil, že ve smyslu § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků má žalovaný povinnost vrátit přeplatek ve výši 1 104 683 Kč bez žádosti a zároveň mu přiznat úrok z přeplatku, neboť tento přeplatek vyplývá z původně podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2000 a za daného stavu je předmětný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty konkludentně vyměřený podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dne 26. 4. 2007 zaslal stěžovatel žalovanému upozornění na nečinnost správce daně podle § 34c zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný sdělil stěžovateli dne 28. 5. 2007, že tento podnět pro neoprávněnost odložil. Mezitím, dne 16. 5. 2007, správce daně zamítl žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty rozhodnutím č. j. 78394/07/178912/5055, a odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo žalovaným zamítnuto rozhodnutím ze dne 21. 12. 2007, č. j. 16448/07-1500-505267. Stěžovatel podal dne 18. 1. 2008 žalobu ke krajskému soudu, který ji rozhodnutím ze dne 12. 2. 2009, č. j. 15 Ca 37/2008 – 50, zamítl, neboť vzhledem ke skutečnosti, že ke vzniku daňového přeplatku v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně nedošlo, žalovaný zcela oprávněně odvolání stěžovatele proti zamítavému rozhodnutí správce daně ve věci žádosti o vrácení daňového přeplatku zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rámci stížních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Při posouzení nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud vycházel z níže uvedených ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

Dle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Rozhodnutí, jimiž stanoví správce daně základ daně a daň, sděluje správce daně daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru nebo hromadným předpisným seznamem (§ 32 odst. 8).

Podle § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je poslední známou daňovou povinností částka daně nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5 citovaného zákona, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku.

Podle § 43 zákona o správě daní a poplatků vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Ve výzvě daňovému subjektu určí správce daně přiměřenou lhůtu k odpovědi, která nesmí být kratší patnácti dnů, a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnosti neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu.

V ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je stanoveno, že neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.

Podle § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňovým přeplatkem částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Dle odstavce 4 citovaného ustanovení požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 téhož ustanovení požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Nemá-li daňový dlužník ke dni podání žádosti u správce daně vratitelný přeplatek, běží lhůta pro jeho vrácení až ode dne následujícího po jeho vzniku, pokud se tak stane nejdéle do šedesáti dnů ode dne podání žádosti. Nevznikne-li do této lhůty vratitelný přeplatek, žádost se zamítne. Za den vrácení přeplatku se považuje den, kdy došlo k odepsání z účtu správce daně. Vyhoví-li správce daně plně žádosti podle tohoto nebo předchozího odstavce, nemusí sdělovat daňovému dlužníkovi výsledek vyřízení jeho žádosti, pokud o to není v žádosti výslovně požádáno. Za den rozhodnutí o žádosti a současně za den jeho doručení daňovému dlužníkovi se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně.

Podle § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož bylo v řízení postupováno (dále jen „zákon o DPH“), platí, že vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu (tj. odpočet daně převyšuje daň na výstupu za příslušné zdaňovací období) vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření. Za den vzniku vratitelného přeplatku se považuje den jeho vyměření.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné se nejdříve věnovat institutu přeplatku na dani z přidané hodnoty. Touto problematikou se již podrobně zabýval ve svém rozhodnutí ze dne 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008 - 52. Vycházeje z tohoto rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatuje, že obecně je přeplatek definován v ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků jako částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. V souladu s § 2 odst. 2 písm. i) zákona o DPH se daňovou povinností rozumí vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet. Vlastní daňovou povinností se rozumí daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období, nadměrným odpočtem se rozumí daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období. Definice nadměrného odpočtu proto nemůže spadat pod ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, které obecně definuje přeplatek.

Vyměřit nadměrný odpočet lze na základě podaného daňového přiznání postupem podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého se za vyměření nadměrného odpočtu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, případně den, kdy přiznání došlo správci daně, jde-li o přiznání opožděné. Je-li nadměrný odpočet vyměřen na základě vytýkácího řízení provedeného podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, tedy v případech, kdy správce daně vznese pochybnosti o správnosti a úplnosti podaného daňového přiznání, považuje se den

vyměření nadměrného odpočtu den vydání příslušného platebního výměru, neboť postup dle ustanovení § 46 odst. 5 cit. zákona již nelze zpětně aplikovat.

Dokud není nadměrný odpočet vyměřen, není jeho výše deklarovaná daňovým subjektem v přiznání k dani autoritativně stvrzena. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že v případě vykázaného nadměrného odpočtu daňový subjekt nemá povinnost odvodu do státního rozpočtu, nýbrž má vůči státnímu rozpočtu pohledávku. Aby mohly být finanční prostředky uplatněné za určité zdaňovací období plátcí vyplaceny, je v první řadě nutno výši těchto finančních prostředků vázat na autoritativní stvrzení ve formě vyměření nadměrného odpočtu. Jakmile je ovšem na daňovém účtu daňového subjektu evidován vyměřený nadměrný odpočet, tj. finanční prostředky představující pohledávku vůči státnímu rozpočtu, je správce daně oprávněn s finančními prostředky disponovat, a to buď postupem dle ustanovení § 59 zákona o správě daní a poplatků nebo dle ustanovení § 64 odst. 2 téhož právního předpisu, nestanoví-li zákon pro určité specifické situace jinak. Nejsou-li splněny podmínky ani pro postup dle ustanovení § 59 citovaného zákona, tj. daňový subjekt nemá nedoplatky na daňových povinnostech týkající se daně z přidané hodnoty, ani pro postup dle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, tj. daňový subjekt nemá nedoplatek na jiné dani, vrátí správce daně finanční prostředky daňovému subjektu bez žádosti do 30 dnů od momentu vyměření postupem dle ustanovení § 37a zákona o DPH.

Z výše předestřené tedy vyplývá, že jednoznačným předpokladem pro vrácení uplatněného nadměrného odpočtu je, aby správce daně postavil daňovou povinnost na jisto, to znamená, aby ji vyměřil, a dále také skutečnost, že přeplatek vznikl a jsou splněny podmínky pro jeho vratitelnost podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Pro posouzení daného případu je rozhodné, že rozhodnutí o vyměření předmětné daně nebylo vůbec v dané věci v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně vydáno. To znamená, že správce daně nepostavil daňovou povinnost stěžovatele na jisto a předmětnou daň nevyměřil. Na základě výše stanoveného vyplývá, že nebyla-li daňová povinnost stěžovatele vyměřena, nemohl ani vzniknout přeplatek na dani. Nevznikl-li na dani přeplatek, nemohly být ani splněny podmínky pro jeho vrácení podle § 64 zákona o správě daní a poplatků, jak požaduje stěžovatel. Jak již bylo výše uvedeno, citované ustanovení stanoví, že nemá-li daňový dlužník ke dni podání žádosti u správce daně vratitelný přeplatek, běží lhůta pro jeho vrácení až ode dne následujícího po jeho vzniku, pokud se tak stane nejdéle do šedesáti dnů ode dne podání žádosti. Nevznikne-li do této lhůty vratitelný přeplatek, žádost se zamítne. Vzhledem k tomu, že v dané věci správce daně disponoval pravomocným rozhodnutím o nevyměření daně pro uplynutí prekluzivní lhůty k jejímu vyměření, nebyl povinen oněch 60 dnů čekat, zda-li k vyměření do této doby nedojde, a zcela legitimně žádost stěžovatele zamítl. V této chvíli je třeba konstatovat, že Nejvyššímu správnímu soudu v dané věci nepřísluší

přezkoumávat, z jakého důvodu či zda skutečně k prekluzi práva vyměřit či doměřit předmětnou daň došlo, neboť tato otázka je předmětem jiného řízení. Zdejšímu soudu proto nezbyvá než vycházet z pravomocného rozhodnutí ze dne 9. 3. 2007, č. j. 3156/07-1300, kterým byl zrušen platební výměr ze dne 10. 8. 2006, a které je důkazem toho, že daň nebyla vyměřena. Na základě toho Nejvyšší správní soud neshledává žádné pochybení žalovaného, který potvrdil rozhodnutí správce daně, na jehož základě byla žádost o vrácení přeplatku na dani z důvodů neexistence vratitelného přeplatku zamítnuta. Zároveň se plně ztotožňuje i se závěry krajského soudu.

K dílčím námitkám uvádí zdejší soud následující. V první řadě se neztotožňuje s názorem stěžovatele, že nebyla-li daňová povinnost vyměřena ve lhůtě stanovené § 47 zákona o správě daní a poplatků, potom je nutno uplatnit postup podle § 46 odst. 5 citovaného zákona, tj. konkludentní vyměření daně. Tento postup je z povahy věci vyloučen v situaci, kdy bylo zahájeno vytýkácí řízení, jak tomu bylo i v dané věci. To potvrzuje i mimo výše uvedené rozhodnutí ze dne 26. 5. 2009 především rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, ve kterém bylo uvedeno, že *„zahájení vytýkácího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Správce daně je tak po ukončeném vytýkáčím řízení vždy povinen vydat platební výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné. Tedy až den vydání platebního výměru je dnem vyměření daně. V případě, že se jedná o daň z přidané hodnoty, je tento den i dnem vyměření ve smyslu § 37a zákona o DPH“*. Námitka stěžovatele, že se uvedená judikatura na danou věc nevztahuje, neboť v našem případě jde o jinou právní otázku, kdy k vydání platebního výměru na základě vytýkácího řízení vůbec nedošlo, považuje zdejší soud za bezpředmětnou. Nejvyšší správní soud má za to, že odlišnost těchto dvou případů neznemožňuje použití tohoto rozhodnutí zdejšího soudu na daný případ, neboť podstatou výše uvedeného je skutečnost, že zahájení vytýkácího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tj. překážku za každé situace. Absolutnost této překážky nevyvrátí ani skutečnost, že by k vyměření daně po zahájení vytýkácího řízení vůbec nedošlo.

Nejvyšší správní soud nicméně nad rámec svého přezkumu podotýká, že nevydal-li správce daně platební výměr po zahájení vytýkácího řízení ve stanovené prekluzivní lhůtě, jde o stav zcela jistě nežádoucí a finanční orgány by se vždy měly snažit se této situaci vyvarovat a platební výměr ve stanovené lhůtě vydat. Avšak § 47 zákona o správě daní a poplatků jednoznačně stanoví lhůty, které je nutno respektovat a po jejichž uplynutí daň již nelze vyměřit či doměřit. S ohledem na právě stanovené tudíž nelze souhlasit s názorem stěžovatele, že by zákon nepředvídal situaci, ve které by daň nebyla vyměřena žádným způsobem. Z dikce § 47 zákona o správě daní a poplatků zcela jasně vyplývá, že citovaný zákon takovou situaci předvídá.

K námitce stěžovatele spočívající v žádosti, aby se Nejvyšší správní soud vyjádřil k tomu, zda řešení příslušné situace v režimu zákona č. 82/1998 Sb. je jediným možným řešením, jak z hlediska daňového subjektu vzniklou procesní situaci řešit, zdejší soud uvádí následující: Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu ztotožňuje s názorem krajského soudu, že pokud stěžovatel spatřuje v postupu správce daně při vytýkacím řízení nesprávnost, v důsledku které mu vznikla škoda, může podat žalobu k příslušnému okresnímu soudu na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb. Námitku stěžovatele, že by obecné soudy neměly k takovému přezkumu zákonnou kompetenci, nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu posuzovat. Předmětem rozhodování takto uplatněného nároku na náhradu škody či přiměřeného zadostiučinění podle zákona č. 82/1998 Sb. je nárok soukromoprávní povahy. Vzhledem k právní povaze předmětného právního vztahu (občanskoprávní odpovědnostní vztah) věc nespadá do pravomoci soudů ve správním soudnictví, nýbrž do pravomoci obecných soudů. Podle § 7 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, totiž spory a jiné právní věci, které vyplývají z občanskoprávních vztahů, pokud je podle zákona neprojednávají a nerozhodují o nich jiné orgány, projednávají a rozhodují soudy v občanském soudním řízení. Protože se na danou věc nevztahuje uvedená zákonná výjimka, spadá tedy do pravomoci soudů rozhodujících v občanském soudním řízení. Navíc podle § 15 zákona č. 82/1998 Sb. nejsou soudy ve správním soudnictví příslušné ani k řízení podle tohoto zákona (k tomu srovnej usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2003, č. j. Na 56/2003 - 7, publikované pod č. 514/2005 Sb. NSS). Dané potvrzuje také usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. Na 12/2005 - 9, v němž najisto postavil, že „o nároku na náhradu škody způsobené při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, rozhodují soudy v občanském soudním řízení“. Další úvahy stěžovatele uvedené v kasační stížnosti týkající se této problematiky nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu přezkoumávat, jsou v působnosti jiných soudů, a proto se k nim zdejší soud nebude více vyjadřovat.

K námitce stěžovatele směřující k existenci rozsudku Evropského soudního dvora ve věci *Garage Molenheide*, C – 286/94, Nejvyšší správní soud konstatuje, že se tento rozsudek na danou věc neuplatní, neboť se týká odlišné problematiky.

Závěrem se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou skutečností, že nadměrný odpočet byl nepřímým potvrzen v rámci rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2007, č. j. 11039/07-1100-506676, ve věci daně z příjmů za zdaňovací období roku 2000, ve kterém byl závěr správce daně ve věci prodeje zboží společnosti BASEN Co. Ltd. považován za nepřezkoumatelný, a proto je podle stěžovatele nutno tento prodej považovat za prokázaný. Touto kasační námitkou není Nejvyšší správní soud ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen se více zabývat, neboť z díkce

citovaného ustanovení vyplývá, že ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Ze správního a soudního spisu je patrné, že stěžovatel tuto námitku v žádném předchozím řízení v dané věci neuplatnil, a proto se zdejší soud k této námitce více nevyjadřuje.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Účastníkovi řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 30. září 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu