Spis 1 Afs 30/2010 byl spojen se spisem 1 Afs 29/2010 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

1 Afs 29/2010 - 66

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **FTC DC, spol. s r.o.**, se sídlem Radniční 1/23, 405 01 Děčín, zastoupené Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, 460 01 Liberec, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 12. 2007, č. j. 16244/07-1500-505267 a č. j. 16870/07-1500-505267, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 12. 2009, č. j. 15 Ca 36/2008 - 32 a č. j. 15 Ca 35/2008 - 44,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 29/2010 a 1 Afs 30/2010 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 29/2010.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 22. 12. 2009, č. j. 15 Ca 36/2008 - 32, Krajský soud v Ústí nad Labem zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2007, č. j. 16244/1500/505267, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 15. 5. 2007, č. j. 77906/07/178913/6548, jímž byla zamítnuta žádost žalobkyně o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za období měsíce září 2000.

Obdobně rozsudkem ze dne 22. 12. 2009, č. j. 15 Ca 35/2008 - 44, zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2007, č. j. 16870/07-1500-505267, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 28. 6. 2007, č. j. 94288/07/178913/6548, jímž byla zamítnuta žádost žalobkyně o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za období měsíce října 2000.

V obou případech krajský soud neshledal podané žaloby důvodnými. Konstatoval, že vyměřit daňový odpočet lze jednak konkludentně [§ 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též daňový řád")], jednak na základě vytýkacího řízení (§ 43 daňového řádu), tj. v případě, že správce daně má pochybnosti o správnosti a úplnosti daňového přiznání. Jednoznačným předpokladem pro vrácení žalobkyní uplatněného nadměrného odpočtu za období září a říjen 2000 je, aby správce daně postavil daňovou povinnost žalobkyně najisto, tj. aby ji vyměřil, a dále také skutečnost, že přeplatek vznikl a jsou splněny podmínky pro jeho vratitelnost podle § 64 odst. 4 daňového řádu. V posuzovaných případech rozhodnutí o vyměření předmětné daně nebylo vůbec vydáno v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Nebyla-li daňová povinnost žalobkyně vyměřena, nemohl vzniknout přeplatek na dani a tím pádem nemohly být splněny podmínky pro jeho vrácení v souladu s § 64 daňového řádu. Správce daně a následně i žalovaný proto žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku zamítli zcela legitimně. K námitce žalobkyně, že pokud nebyla daňová povinnost vyměřena ve lhůtě podle § 47 daňového řádu, bylo nutné vyměřit daň konkludentně, krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006, v němž bylo potvrzeno, že zahájení vytýkacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 daňového řádu.

Závěrem krajský soud poznamenal, že pokud nevydal správce daně platební výměr po zahájení vytýkacího řízení ve stanovené prekluzivní lhůtě, jde o stav zcela jistě nežádoucí, ovšem ustanovení § 47 jednoznačně stanoví lhůty, jež je nutné respektovat a po jejich uplynutí již daň nelze vyměřit. Spatřuje-li žalobkyně nesprávnost v postupu správce daně při vytýkacím řízení, v důsledku čehož jí vznikla škoda, a současně výsledek vytýkacího řízení nemůže být přezkoumán v řízení před správními soudy, může podat k příslušnému okresnímu soudu žalobu na náhradu škody způsobenou nesprávným úředním postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka") napadla výše uvedené rozsudky krajského soudu včas podanými kasačními stížnostmi, v nichž shodně namítala, že jsou dány důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s."), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v posuzovaných případech nedošlo k pravomocnému vyměření daně z důvodu uplynutí prekluzivních lhůt. Za daných

okolností je totiž nutné dovodit, že daňová povinnost byla vyměřena konkludentně, tj. postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu, neboť zákon nepředvídá situaci, v níž by daň nebyla vyměřena žádným způsobem, tedy ani na základě podaného přiznání, ani na základě platebního výměru vydaného ve vazbě na kontrolní činnost správce daně.

Dále stěžovatelka brojí proti názoru krajského soudu, který ji odkázal na možnost uplatnit nárok na náhradu škody postupem podle zákona č. 82/1998 Sb. Přesunutí projednávané daňové kauzy na úroveň soudního řízení ve věci žaloby na náhradu škody, tedy mimo dosah specializovaných senátů krajských soudů, je problematické, neboť ve svém důsledku znamená, že v hmotněprávní rovině bude nečinností správce daně odepřen stěžovatelce přístup k zákonnému soudci. Je nepřijatelné, aby finanční orgány mohly svojí nečinností vyloučit z meritorního přezkumu daňového případu správní soudy a přenesly tento úkol na obecné soudy, kterým k tomu chybí nezbytná míra odborné specializace a zkušenosti. Podle ustanovení § 2 s. ř. s. poskytují soudy ve správním soudnictví ochranu veřejným subjektivním právům fyzických a právnických osob; takovým právem je rovněž nárok stěžovatelky v projednávané věci vyplývající z uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Naopak v občanském soudním řízení rozhodují soudy podle § 7 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, spory a jiné právní věci, které vyplývají s občanskoprávních, pracovních, rodinných a z obchodních vztahů, tj. spory výhradně soukromoprávní povahy. Pokud by v předmětných případech o veřejnoprávním nároku stěžovatelky rozhodoval obecný soud v rámci řízení o náhradě škody, rozhodoval by soud, který k tomu není podle zákona příslušný.

Stěžovatelka, byť obeznámena s judikaturou Nejvyššího správního soudu v dané oblasti, si dovoluje požádat kasační soud, aby opět danou otázku přezkoumal, tentokrát z hlediska, zdali lze v krajních případech akceptovat závěr, podle něhož daňovému subjektu nezbývá než uplatňovat svůj daňový nárok u obecného soudu v rámci řízení o náhradě škody. V posuzovaných případech nedošlo k vyměření daně v důsledku průtahů ze strany finančních orgánů, neboť vytýkací řízení ve věci daně z přidané hodnoty trvalo téměř tři roky, tedy mnohonásobně delší dobu, než kterou stanoví pro průběh vytýkacího řízení interními pokyny Ministerstva financí (pokyn D-144). Při dovedení argumentace *ad absurdum* by bylo finančním orgánům umožněno, aby jejich libovůle spočívající v neúměrném a nedůvodném protahování daňového řízení vedla k vyloučení práva daňového subjektu na vyměření nadměrného odpočtu. Nadto by se finanční orgány mohly zcela svévolně vymanit z přezkumné pravomoci správních soudů.

K vyměření daně musí podle zákona dojít ve všech případech, a to buď konkludentně nebo na základě platebního výměru vydaného v návaznosti na provedené vytýkací řízení. Názor krajského soudu, že v daných případech nebyla daňová povinnost vůbec vyměřena, je neslučitelný s jedním ze základních ústavních principů vytvářejících meze činnosti státní správy, jímž je zásada obecně povolovací zakotvená v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále též „Listina“). Měla by tedy platit presumpce správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání a daň by měla být vyměřena (či považována za vyměřenou) ve výši podle daňového přiznání. Nevyměření, resp. nestanovení daňové povinnosti stěžovatelky by představovalo procesní stav, který není v zákoně žádným způsobem upraven nebo předvídán, což by bylo v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádření k oběma kasačním stížnostem ztotožnil s právním závěrem soudu vysloveným v napadených rozsudcích. Odkázal na všechna svá předešlá vyjádření obsažená ve spisové dokumentaci a na správní spisy správních orgánů obou stupňů. Argumentace stěžovatelky podle žalovaného nemá oporu v zákonné úpravě ani spisové dokumentaci, proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti pro nedůvodnost zamítl.

Nejvyšší správní soud postupem podle ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil věci pod sp. zn. 1 Afs 29/2010 a 1 Afs 30/2010 ke společnému projednání, jelikož v obou případech jde o totožné účastníky a věci spolu skutkově souvisejí.

Při posuzování kasačních stížností Nejvyšší správní soud nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že obě kasační stížnosti mají požadované náležitosti, byly podány včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnosti odmítnout pro nepřípustnost.

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

Ze spisu vyplynuly následující skutečnosti. Správce daně zahájil po podání daňového přiznání na daň z přidané hodnoty za období září, resp. říjen 2000, u stěžovatelky vytýkací řízení dne 1. 11. 2000, resp. 29. 11. 2000. Vytýkací řízení bylo ukončeno vydáním platebních výměrů ze dne 17. 9. 2003, č. j. 119168/03/178913/6548 a č. j. 119171/03/178913/6548. Oba platební výměry napadla stěžovatelka odvoláními, které žalovaný zamítl. K podaným žalobám byla následně obě rozhodnutí o odvolání zrušena pro vady řízení a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Poté žalovaný rozhodnutími ze dne 23. 2. 2007, č. j. 2870/07-1300, resp. ze dne 11. 4. 2007, č. j. 5204/07-1300, zrušil oba napadené platební výměry z důvodu uplynutí lhůty pro vyměření daně v souladu s ustanovením § 47 daňového řádu. Stěžovatelka následně podala dne 15. 3. 2007, resp. dne 27. 4. 2007, žádost o vrácení přeplatku, který byl dle ní vyměřen konkludentně podle § 46 odst. 5 daňového řádu na základě údajů uvedených v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za období září, resp. říjen 2000. Tyto žádosti však správce daně rozhodnutími ze dne 15. 5. 2007, č. j. 77906/07/178913/6548, a ze dne 28. 6. 2007, č. j. 94288/07/178913/6548, zamítl s tím, že ke dni podání žádosti na osobním daňovém účtu stěžovatelky vratitelný přeplatek nebyl evidován a nevznikl ani do 60 dnů ode dne podání žádosti. Správnost tohoto závěru potvrdil žalovaný v odvolacím řízení.

Stěžejní otázkou v posuzovaném věci je, zda v případě, kdy daňový subjekt podal daňové přiznání a následně bylo správcem daně zahájeno vytýkací řízení, přičemž toto vytýkací řízení neskončilo vydáním platebního výměru (resp. platební výměr byl následně zrušen pro uplynutí lhůty k vyměření daně), se postupuje podle § 46 odst. 5 daňového řádu a daň je vyměřena konkludentně či nikoliv.

Z ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu plyne, 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.

K projednávané věci se nabízí bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, z níž krajský soud vycházel při vydání napadeného rozsudku. Ke stanovení daňové povinnosti dochází podle daňového řádu buďto konkludentně, tj. podle § 46 odst. 5 zákona, nebo na základě platebního výměru vydaného správcem daně. Daňová povinnost je vyměřena konkludentně, pokud správce daně nemá pochybnosti o výši daňové povinnosti, kterou daňový subjekt deklaroval ve svém daňovém přiznání. Naopak v případě, kdy správce daně pochybnosti má, což je časté zejména u vykázání nadměrného odpočtu, zahájí s daňovým subjektem tzv. vytýkací řízení, kdy mu výzvou vydanou podle ustanovení § 43 zákona tyto pochybnosti sdělí a současně mu stanoví lhůtu k nápravě. Podstatné pro posuzovanou věc je, že „[z]*ahájí-li správce daně vytýkací řízení dle ust. § 43 daňového řádu, absolutně tímto úkonem vyloučí možnost aplikace ust. § 46 odst. 5 cit. zákona, tj. vyměření daně za pomoci fikce. Je proto nerozhodné, s jakým výsledkem správce daně ukončí vytýkací řízení, neboť je vždy povinen o této skutečnosti vyrozumět daňový subjekt platebním výměrem, a to zejména z důvodu právní jistoty daňového subjektu. Až vydání platebního výměru je skutečností rozhodnou pro vlastní vyměření daně, tj. z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty pro vznik nadměrného odpočtu*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, publikovaný pod č. 1872/2009 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz).

Na výše citovaný rozsudek navázal zdejší soud také v rozsudku ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81, dostupném na www.nssoud.cz, v němž konstatoval, že „[z]*ásadně je třeba odmítnout konstrukci soudu o „zpětném“ nastolení fikce vyměření poté, kdy bylo již vyměřeno platebním výměrem, který byl následně zrušen, resp. úkony, které jeho vydání předcházely, byly založeny na vadách řízení. Taková konstrukce nemá oporu v zákoně a zcela popírá zásadu právní jistoty a předvídatelnosti. (...) Předpokladem pro vrácení uplatněného odpočtu je tedy především to, aby správce daně postavil daňovou povinnost najisto – tj. ji vyměřil – a dále skutečnost, že jsou splněny podmínky pro vratitelnost přeplatku dle ust. § 64 odst. 4 daňového řádu. (...) Skutečnost, zda úkony, které správce daně v souvislosti s aplikací postupu dle § 46 odst. 5 daňového řádu učinil, budou následně zrušeny pro vady řízení, popř. jejich nezákonnost v odvolacím řízení nebo následně v řízení před soudem a v dalším řízení budou dle jejich povahy zopakovány, popř. budou doplňovány a odstraněny jejich vady, je pro závěr o tom, zda správce daně v určitém období při vyměření daně postupoval dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní či nikoli zcela bez významu. Je nepřípustnou retroaktivitou a v rozporu se zásadou předvídatelnosti a právní jistoty, a to nejen daňového subjektu samotného, ale i třetích osob, měnit právní stav, který v důsledku určitých zákonem stanovených skutečností již nastal. Jiný závěr by bylo nutno učinit stran takových úkonů správce daně, které by byly následně prohlášeny za nicotné*“ .

V projednávaných případech správce daně vyjádřil své pochybnosti o výši daňové povinnosti deklarované v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za období září a říjen 2000 ve výzvách ze dne 1. 11. 2000, č. j. 104121/00/178913/5307, a ze dne 29. 11. 2000, č. j. 111747/00/178913/5307, jimiž zahájil vytýkací řízení. Zahájením vytýkacího řízení pak byla v souladu s výše uvedenou judikaturou automaticky vyloučena možnost aplikace § 46 odst. 5 daňového řádu v posuzovaných případech. Ani následné zrušení platebních výměrů vydaných po provedeném vytýkacím řízení pro uplynutí prekluzivní lhůty nemůže vést ke konkludentnímu vyměření daně podle § 46 odst. 5 daňového řádu jak požaduje stěžovatelka, neboť správce daně dal zahájením vytýkacího řízení jasně najevo své pochybnosti o správnosti

údajů deklarovaných v daňovém přiznání. V souladu s výše citovanou judikaturou by postup podle § 46 odst. 5 daňového řádu byl v rozporu se zásadou předvídatelnosti a právní jistoty.

Nejvyšší správní soud ani v řešeném případě nevidí důvodu odchýlit se od své dosavadní judikatury. Jak již bylo shora popsáno, aplikace ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu je namístě pouze v případech, kdy správce daně nemá pochybnosti o správnosti údajů uvedených daňovým subjektem v daňovém přiznání. Je proto nemyslitelné, aby předmětné ustanovení bylo použitelné rovněž v situacích, kdy správce daně pochybnosti o správnosti deklarovaných údajů v minulosti kvalifikovaně vyjádřil zahájením vytýkacího řízení, nicméně z různých důvodů daň v konečném důsledku nevyměřil. V takových případech je z povahy věci nemožné, aby zpětně „obživla“ daňová povinnost deklarovaná daňovým subjektem v daňovém přiznání, když tato byla správcem daně zpochybněna právě zahájením vytýkacího řízení.

Stěžovatelka v kasační stížnosti dále tvrdila, že zákon nepředvídá situace, kdy vůbec nedojde ke stanovení daňové povinnosti, a proto je v posuzovaných případech nutné, aby byla daň vyměřena konkludentně. Tato argumentace stěžovatelky je nepřiléhavá. Daňový řád v prvém odstavci ustanovení § 47 stanoví obecnou tříletou lhůtu pro vyměření daně, v jejímž průběhu lze daň vyměřit nebo doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet. Citované ustanovení však rovněž předpokládá situaci, že daň nebude vůbec vyměřena, neboť stanoví, že daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. Skutečnost, že v projednávaných případech nedošlo k vyměření daně proto nepředstavuje porušení čl. 2 odst. 2 Listiny, jak namítala stěžovatelka, nýbrž je jednou ze zákonem aprobovaných (nikoliv však žádoucích) možností skončení daňového řízení.

Námitku stěžovatelky, že nelze připustit, aby finanční orgány mohly svojí nečinností dospět do situace, kdy daň z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty nelze vyměřit, a tím by vyloučily správní soudy z přezkoumání zákonnosti průběhu daňového řízení, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Ze základních zásad daňového řízení vyplývá pro správce daně povinnost správně stanovit a vybrat daň, tj. stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Správce daně je povinen věci vyřizovat bez zbytečných průtahů (což vyplývá i ze základních zásad správního řízení - § 6 zákona č. 500/2004 Sb.). Pokud se účastník daňového řízení domnívá, že správce daně je nečinný, může využít opatření k ochraně před nečinností (§ 34c daňového řádu). Dojde-li v krajním případě k situaci, že i přes marné vyčerpání prostředků k ochraně před nečinností není daň vyměřena zaviněním správce daně, má daňový subjekt právo obrátit se na obecný soud se žalobou na náhradu škody způsobenou nesprávným úředním postupem podle zákona č. 82/1998 Sb. Právní řád tedy poskytuje daňovému subjektu dostatečné záruky pro daňový subjekt proti libovůli správce daně v případě úmyslného prodlužování daňového řízení s cílem vyhnout se judikatuře správních soudů, jak tvrdila stěžovatelka. Mezi prostředky obrany proti nezákonnému postupu správce daně ovšem nelze řadit konkludentní vyměření daně, neboť smysl ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu spočívá ve vyměření daně podle údajů deklarovaných v daňovém přiznání, pokud o těchto údajích správce daně nemá pochybnosti. Vyjádří-li správce daně pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání kvalifikovaným projevem vůle, tj. zahájením vytýkacího řízení, je automaticky *pro futuro* vyloučen postup podle § 46 odst. 5 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že přenesením rozhodovací pravomoci na obecné soudy dojde k porušení čl. 38 odst. 1 Listiny. Zásada, že nikdo nesmí být

odňat svému zákonnému soudci byla vyložena např. v nálezu Ústavního soudu ze dne 5. 5. 2004, sp. zn. II. ÚS 596/02, dostupném na http://nalus.usoud.cz, v němž Ústavní soud uvedl, že obsahem práva zaručeného v čl. 38 odst. 1 Listiny *„je garance, že o věci spadající do pravomoci soudů bude rozhodovat zákonný soud, tj. soud místně, věcně i funkčně příslušný“*. Není sporu o tom, že k rozhodování o žalobách na náhradu škody způsobenou nesprávným úředním postupem jsou příslušné soudy v občanském soudním řízení. Nejvyšší správní soud v obdobné věci konstatoval, že *„v případě, kdy z důvodu nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu dojde k prekluzi práva v neprospěch daňového subjektu, bylo by lze nepříznivé důsledky, které takovým postupem vzniknou, řešit již jen postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, nikoli však účelovým výkladem zákona“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 9/2009 - 65, publikovaný pod č. 1954/2009 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz).

V posuzovaných případech nebyla vyměřena daň z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty (§ 47 daňového řádu), proto nelze napadnout rozhodnutí o vyměření daně žalobou ve správním soudnictví podle § 65 a násl. s. ř. s. Tvrzení stěžovatelky, že došlo k porušení jejího veřejného subjektivního práva, jímž je nárok na vrácení nadměrného daňového odpočtu, je lichý. Daňový odpočet může být vyměřen pouze konkludentně (ve shodě s § 46 odst. 5. daň. řádu) nebo vydáním platebního výměru (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008 - 52, dostupný na www.nssoud.cz). Stěžovatelce tedy nárok na vrácení nadměrného daňového odpočtu vůbec nevznikl, neboť za předmětná zdaňovací období nedošlo ke stanovení daňové povinnosti. Stěžovatelka proto nemůže hledat ochranu před nezákonným postupem finančních orgánů ve správním soudnictví, neboť spory z nároků na náhradu škody způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem projednávají soudy v občanském soudním řízení podle občanského soudního řádu. Nelze tedy hovořit o porušení čl. 38 odst. 1 Listiny.

Domnívá-li se stěžovatelka, že jí nezákonným postupem finančních orgánů v daňovém řízení vznikla škoda (např. nebyl jí přiznán nadměrný odpočet, ač k tomu byly dány důvody), může uplatnit svůj nárok v souladu se zákonem č. 82/1998 Sb. u soudů v občanském soudním řízení. Soud v občanském soudním řízení pak mimo jiné přezkoumá, zda v posuzovaných případech docházelo ve vytýkacím řízení k průtahům zaviněným správcem daně, nebo naopak zda byly dány legitimní důvody pro ukončení vytýkacího řízení až v roce 2003. Obavy stěžovatelky, že obecným soudům rozhodujícím o nárocích na náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb. chybí nezbytná míra specializace a zkušenosti, Nejvyšší správní soud nesdílí. Soudy rozhodující v občanském soudním řízení, jimž je pravomoc k rozhodování o náhradě škody podle zákona č. 82/1998 Sb. svěřena, jsou specializované právě na rozhodování o otázkách týkajících se náhrady škody, přičemž v rámci těchto řízení rozhodují nejen o otázkách daňových, ale také ve věcech trestních, občanskoprávních apod.

S ohledem na výše uvedené závěry se Nejvyšší správní soud ztotožnil s odůvodněním rozsudku krajského soudu a uzavřel, že žádost o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 daňového řádu byla zamítnuta v souladu se zákonem, neboť v posuzovaných případech stěžovatelce přeplatek na dani nevznikl. V daňových přiznáních sice stěžovatelka uplatnila nárok na nadměrný daňový odpočet, ovšem tento nebyl v daňovém řízení vyměřen. Pokud správce daně po podání daňového přiznání vyjádřil své pochybnosti o správnosti údajů v tomto přiznání deklarovaných zahájením vytýkacího řízení, byla s ohledem na zásadu předvídatelnosti a právní jistoty vyloučena následná možnost aplikace § 46 odst. 5 daňového řádu, tj. konkludentního

vyměření daně; na tom nic nemohla změnit ani skutečnost, že platební výměry vydané na základě provedeného vytýkacího řízení byly následně zrušeny z důvodu uplynutí lhůty pro vyměření daně.

Žalobkyně tedy se svými námitkami neuspěla; Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnosti jako nedůvodné. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 5. května 2010

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu