



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Monikou Javorovou v právní věci žalobce **VAMUS PARTNER, s. r. o.**, se sídlem Na Heleně 5004/2, Ostrava-Třebovice, zastoupeného Ing. Markem Piechem, daňovým poradcem Punktum, spol. s r. o., se sídlem Otická 758/19, Opava, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj** se sídlem Na Jízdárně 3163/3, Ostrava, ve věci nečinnosti při vrácení nadměrného odpočtu na DPH za zdaňovací období listopad 2012 a prosinec 2012,

t a k t o :

I. Žaloby se zamítají.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobami podanými 30. 4. 2014 a 2. 5. 2014 se žalobce domáhá podle § 79 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ochrany proti nečinnosti žalovaného. V žalobních petitech se domáhal toho, aby byla žalovanému uložena povinnost ve lhůtě 10 dnů od právní moci rozsudku vydat platební výměry na DPH za listopad 2012 a prosinec 2012.

Žalobce v žalobách uvedl, že vyčerpal právní prostředky, jimiž se lze domáhat ochrany proti nečinnosti v daňovém řízení, neboť podal jak podněty k odstranění nečinnosti, tak i stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), avšak žalovaný nápravu nezjednal. Žalobce podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2012, ve kterém vykázal nadměrný odpočet v částce 674 367,- Kč, a taktéž daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2012, ve kterém vykázal nadměrný odpočet v částce 172 746,- Kč. Žalovaný v obou případech ve lhůtě dle ust. § 89 odst. 4 d. ř. nevydal ani nedoručil žádnou výzvu dle ust. § 89 odst. 1 d. ř. Žalobce má za to, že marným uplynutím této lhůty nastává konkludentní vyměření daně. Žalobce podotkl, že si je vědom toho, že v odborné literatuře jsou na charakter této lhůty nejméně dva zcela protichůdné názory. Žalobce nicméně vychází z toho, že pokud správce daně nevydá včas (tedy ve lhůtě dle ust. § 89 odst. 4 d. ř.) onu výzvu, dojde ke konkludentnímu vyměření daně a vzniku povinnosti vrátit nadměrný odpočet ve smyslu ust. § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), a to ve lhůtě do 30 dnů od tohoto konkludentního vyměření. Žalobce má za to, že žalovaný je bezdůvodně nečinný, neboť měl vystavit platební výměr v obvyklé lhůtě několika hodin, max. jednotek dnů po konkludentním vyměření daně, a vrátit vyměřený nadměrný odpočet. Následně žalobce podal historický exkurz vývoje vytýkácího řízení a zdůraznil, že v současnosti k charakteru lhůty dle ust. § 89 odst. 4 d. ř. existují protichůdné názory. S odkazem na judikaturu správních soudů, která vyžaduje, že pochybnosti správce daně musí být konkrétní a musí být sděleny, má žalobce za to, že také musí být sděleny v předepsaném čase. Pokud pochybnosti absentují, nejsou konkrétní atd., nemá výzva dle ust. § 89 d. ř. žádné procesní účinky. Poslední otázkou, na kterou judikatura doposud nedala jednoznačnou odpověď, je tak právě soudu předkládaná otázka výkladu charakteru lhůty dle ust. § 89 d. ř. Jestliže tedy v projednávané věci nebyla vydána výzva dle ust. § 89 odst. 1 d. ř., mělo být najisto postaveno, že zde konkrétní pochybnosti neexistovaly a pokud existovaly, pak jakého byly charakteru a zda-li zvolený postup daňové kontroly nebyl nepřiměřený a nemělo být nejprve postupováno podle ust. § 89 d. ř. Toto se dle názoru žalobce nestalo, neboť neexistuje žádný úřední záznam nebo jiná písemnost založená ve spise, která na uvedené otázky odpovídala. K povaze samotné lhůty podle ust. § 89 d. ř. pak žalobce citoval z odborné literatury protichůdné názory na to, zda se jedná o lhůtu pořádkovou či preklusivní, k nimž připojil vlastní právní argumentaci ve prospěch druhé varianty. Žalobce poznamenal, že DPH je tzv.

„rychlá daň“, tedy s krátkým zdaňovacím obdobím (měsíc, kvartál), daň plně harmonizovaná v rámci EU, její zadržování může mít likvidační účinek zejména na ekonomické subjekty s velkými obraty a malými maržemi. Žalobce má za to, že lhůta 30 dnů v ust. § 89 odst. 4 d. ř. je lhůtou preklusivní a jejím marným uplynutím již nelze vydat výzvu dle § 89 odst. 1 d. ř., a specificky jen u DPH a jen za situace, kdy má být vyměřen odpočet, nastává konkludentní vyměření přiznaného nadměrného odpočtu DPH. Pokud se týče vztahu postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly, má se vždy jednat o na sebe navazující kroky. V polemice se závěry podepsaného soudu, vyjádřenými v rozhodnutí č. j. 22 A 123/2013-27, žalobce uvedl, že pokud by se přistoupilo na možnost, že správce daně by mohl zahájit daňovou kontrolu místo postupu k odstranění pochybností, měla by mu být uložena přinejmenším stejná informační povinnost. Žalovaný nesdělil při zahájení daňové kontroly žádnou relevantní informaci, o níž by se opíral jeho úsudek, že dokazování bude složité a rozsáhlé.

Žalovaný navrhl zamítnutí obou žalob. Uvedl, že žalobce podal dne 19. 12. 2012 u žalovaného daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce listopadu 2012, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 674 367,- Kč, a dne 25. 1. 2012 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce prosince 2012, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 192 746,- Kč. Při vyhodnocování obou přiznání vznikly správci daně pochybnosti o správnosti uplatněné výše daně. O tom byly správcem daně sepsány úřední záznamy z 16. 1. 2013 a 12. 2. 2013. Vzhledem ke skutečnosti, že předmětem podnikání žalobce jsou rizikové komodity, přičemž obchodními partnery žalobce byly i cizozemské subjekty, rozhodl se správce daně zahájit daňovou kontrolu dle § 87 d. ř. za zdaňovací období měsíců listopadu a prosince 2012 a prověřit správnost tvrzených údajů v širším rozsahu, než je možné využít při postupu k odstranění pochybností dle § 89 d. ř. Daňové kontroly byly zahájeny ještě před vyměřením daně za obě období, a to protokoly z 23. 1. 2013 a 18. 2. 2013. V rámci daňové kontroly byly prověřeny obchodní případy žalobce s polským odběratelem W. W., slovenskými společnostmi STEELKOV s. r. o., a Dodona, s. r. o., a tuzemskými společnostmi Brooke Building Systems, s. r. o., Feron, a. s., ORIO Morava, a. s., MEDULCION, s. r. o., ROLASS, s. r. o., Holmium trading, s. r. o., a Miant easy Group, s. r. o. Ke dni podání vyjádření nebyly daňové kontroly ukončeny, neboť správce daně hodlal k odstranění přetrvávajících pochybností vyslechnout několik svědků. Žalovaný následně zdůraznil, že s ohledem na předmět podnikání žalobce a jeho cizozemské obchodní partnery dospěl k závěru, že postup odstranění pochybností nebude postačovat, neboť s nejednalo jen o některé dílčí pochybnosti, ale že bude na místě zahájit daňovou kontrolu, v rámci níž budou prováděna mezinárodní dožádání. Daňové kontroly byly v obou případech zahájeny ve 30denní lhůtě, která je určena pro vydání výzvy dle § 89 d. ř. Daňový subjekt byl řádně informován o zahájení daňové kontroly. Žalovaný poukázal na rozsudek podepsaného soudu č. j. 22 A 123/2013-27 ze dne 20. 2. 2014, v němž bylo vysloveno, že za situace, kdy správce daně při vyhodnocení tvrzení daňového subjektu již ví, že postup k odstranění pochybností nebude postačovat, pak nic nebrání správci daně zahájit daňovou kontrolu namísto vydání výzvy k odstranění pochybností. Žalovaný poukázal na konkrétní pochybnosti, zachycené v úředních

záznamech. Z úředního záznamu z 16. 1. 2013 mj. vyplývá, že žalobce neuskutečnil v listopadu 2012 žádný dovoz ani vývoz, přestože 40% jeho obchodních transakcí tvoří dodávka zboží nebo poskytování služeb do jiného členského státu; z úředního záznamu z 12. 2. 2013 mj. vyplývá, že žalobce dodává zboží nebo poskytuje služby do jiného členského státu (cca ze 40%) a v prosinci 2012 dodal zboží stejnému polskému odběrateli W. W. v hodnotě 3 044 290,- Kč.

Ze spisové dokumentace žalovaného soud zjistil, že žalobce podal dne 19. 12. 2012 u žalovaného daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce listopadu 2012, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 674 367,- Kč. Dle úředního záznamu ze dne 16. 1. 2013 vznikla správci daně pochybnost o uplatněném nadměrném odpočtu, a to kvůli obchodování žalobce s cizozemskými obchodními partnery, odchylce od dosavadního průměru koeficientu výkonnosti a zjištění, že v předmětném měsíci neproběhl žádný dovoz ani vývoz; správce daně měl za potřebné prověřit polského a slovenského odběratele žalobce, a to i ohledem na tehdy probíhající daňovou kontrolu DPH u žalobce za roky 2009 a 2010. Daňová kontrola byla posléze zahájena protokolem ze dne 23. 1. 2013, kde bylo žalobci sděleno, že byla zahájena z důvodu vzniklých pochybností ohledně nárokováného nadměrného odpočtu a byly mu kladeny otázky týkající se jeho obchodních partnerů. Daňová kontrola posléze pokračovala vyžádáním dokumentace od žalobce a jeho obchodních partnerů, ohledáním zapsaného sídla žalobce, tuzemskými i mezinárodními dožádáními a výsledky svědků. Dále žalobce podal dne 25. 1. 2013 u žalovaného daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce prosince 2012, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 192 746,- Kč. Dle úředního záznamu ze dne 12. 2. 2013 vznikla správci daně pochybnost o uplatněném nadměrném odpočtu, a to s ohledem na probíhající daňovou kontrolu za zdaňovací období listopadu 2012, znemožňující konkludentní vyměření daně, kdy bylo konstatováno, s jakými komoditami žalobce obchoduje, a že opět dodal zboží v hodnotě 3 044 290,- Kč polskému odběrateli W. W. Daňová kontrola byla posléze zahájena protokolem ze dne 18. 2. 2013, kde bylo žalobci sděleno, že byla zahájena s ohledem na nevyměření daňové povinnosti za předchozí měsíc a z důvodu vzniklých pochybností ohledně nárokováného nadměrného odpočtu a byly mu kladeny otázky týkající se jeho obchodních partnerů a účetní dokumentace. Daňová kontrola posléze pokračovala vyžádáním dokumentace od žalobce a jeho obchodních partnerů, místním šetřením, tuzemskými i mezinárodními dožádáními a výsledky svědků. Daňové kontroly nebyly ukončeny. Žalobce podal jak podněty na nečinnost dle § 38 d. ř., tak i stížnosti dle § 261 d. ř., jimž nebylo vyhověno.

Krajský soud posoudil danou věc, přičemž vycházel ze skutkového stavu, který zjistil ke dni vydání tohoto rozsudku (§ 81 odst.1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Soud předesílá, že skutkově totožný základ měly spory o nezákonný zásah, vedené pod sp. zn. 22 A 27/2014 a obdobný skutkový základ a právní argumentace se objevily již ve sporech vedených pod sp. zn. 22 A 123/2013 a 22 A 124/2013.

Podle § 140 odst. 1 d. ř. neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.

Podle § 105 odst. 1 ZDPH, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 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.

Podle § 89 odst. 1 d. ř. má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Podle § 89 odst. 4 d. ř. pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. Podle § 90 odst. 3 věty první d. ř. pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu.

Citovaná ustanovení §§ 89-90 d. ř. předpokládají, že správce daně učiní nejprve výzvu k odstranění pochybností a ukáže-li se v průběhu postupu k odstranění pochybností, že tento postup je s ohledem na potřebný rozsah dokazování nedostatečný, může správce daně zahájit daňovou kontrolu. Je to proto, že postup uvedený v § 89 a násl. d. ř. má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 10/2012-52 ze dne 10. 10. 2012, publ. pod č. 2729/2013 Sb. r. NSS).

Předmět daňové kontroly je v § 85 odst. 1 d. ř. vymezen tak, že jím jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

V projednávaných věcech se prolínají dva postupy při správě daní, a to daňová kontrola a postup k odstranění pochybností. Jak podepsaný soud již opakovaně ve shora citovaných věcech judikoval, skutečnost, že zákon předpokládá, že za určitých podmínek může postup k odstranění pochybností plynule přejít do daňové kontroly, ještě neznamená, že takovýto postup se musí uplatnit vždy. Za situace, kdy správce daně při vyhodnocení tvrzení daňového subjektu již ví nebo důvodně předpokládá, že postup k odstranění pochybností nebude postačovat, pak nic nebrání správci daně zahájit rovnou daňovou kontrolu, bez „mezistupně“ postupu k odstranění pochybností, jenž by byl tak postupem zcela formálním. Jedině pokud by zahájena daňová kontrola trpěla takovými vadami, že by byla bez procesních účinků, pak by bylo možno dovozovat konkludentní (resp. neformální) vyměření daně, a následně spatřovat v nevydání platebního výměru dle § 140 d. ř. nečinnost. V projednávané věci tomu tak nebylo. Jak vyplývá z úředního záznamu z 16. 1. 2013, správce daně zvažoval, zda k odstranění jeho pochybností o správnosti výše uplatněného nadměrného odpočtu postačí postup k odstranění pochybností nebo bude potřebná daňová kontrola, a s ohledem na výše popsané okolnosti případu zvolil daňovou kontrolu. Daňová kontrola byla v obou případech zahájena řádně, její důvody a rozsah určité a srozumitelně vymezeny, a to jak sdělením na jejím počátku, tak i prostřednictvím okruhu položených otázek při jejím zahájení. Správce daně v daňové kontrole řádně pokračuje sérií na sebe navazujících úkonů, jak jsou shora popsány (ostatně žalobce ani nepřiměřené prodlevy při daňové kontrole nenamítá). Protože daňová kontrola byla v obou případech zahájena ve lhůtě 30 dnů od podání daňového přiznání, není důvodu zabývat se povahou této lhůty. Byť by byl charakter zmíněné lhůty jakýkoli, na projednávanou věc to nemá vliv.

Probíhající daňová kontrola je tak důvodem, pro něž nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně, nebyl tedy důvod, aby správce daně vyhotovil a založil do spisu platební výměr dle § 140 d. ř. Nejsou zde ani důvody, pro něž by měla být probíhající daňová kontrola ukončena a nadměrný odpočet dodatečně vyměřen platebním výměrem. Proto byly žaloby zamítnuty.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Krajský soud v Ostravě
dne 17. července 2014

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu