



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **VAMUS PARTNER s. r. o.**, se sídlem Jamnická 348, Staré Město, zastoupeného Ing. M.P., 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 nezákonného zásahu spočívajícího v nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu na DPH za listopad 2012 a prosinec 2012,

t a k t o :

I. Řízení vedené pod sp. zn. 22 A 27/2012 a řízení vedené pod sp. zn. 22 A 28/2012 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí. Spojené řízení **bude** nadále **vedeno** pod sp. zn. 22 A 27/2012.

II. Žaloby se **zamítají**.

III. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobami podanými 27. 2. 2014 se žalobce domáhá podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ochrany před nezákonnými zásahy žalovaného. V žalobách se domáhal toho, aby bylo soudně určeno, že nevrácení nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za listopad a prosinec 2012 je nezákonným zásahem, aby bylo žalovanému přikázáno do 10 dnů od právní moci rozsudku vrátit vyměřený nadměrný odpočet DPH za výše uvedené měsíce a aby bylo žalovanému zakázáno, aby pokračoval v porušování žalobcova práva na vrácení nadměrných odpočtů v dalších zdaňovacích obdobích. Pro případ, že by ke dni rozhodování soudu zásah již netrval, domáhal se žalobce téhož s výjimkou příkazu k vrácení vyměřeného nadměrného odpočtu.

Žalobce v žalobách uvedl, že vyčerpal právní prostředky, jimiž se lze domáhat ochrany nebo nápravy 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 dne 19. 12. 2012 podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2012, ve kterém vykázal nadměrný odpočet v částce 674 367,- Kč, a dne 25. 1. 2013 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, a to ve lhůtě do 30 dnů od tohoto konkludentního vyměření. Žalobce má za to, že žalovaný je bezdůvodně nečinný s realizací jednoduchého úkonu, jakým je vrácení již vyměřeného nadměrného odpočtu, což je činnost, která je jednoduchá a rutinní. Pro případ, že by žalovaný před vydáním rozhodnutí zadržované prostředky vrátil, navrhl žalobce, aby soud v takovém případě vyslovil, že zásah byl nezákonný. Následně žalobce podal historický exkurz vývoje vytýkácího řízení a zdůraznil, že v současnosti k charakteru lhůty dle ust. § 89 odst. 4 d. ř. existují dva 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. Žalovaný nesdělil při zahájení daňové kontroly žádnou relevantní informaci, o níž by se opíral jeho úsudek, že dokazování bude složité a rozsáhlé.

Žalovaný ve vyjádřeních k žalobám ze dne 17. dubna 2014 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. 2013 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 správce 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 vyměření 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.

Vzhledem k totožnosti účastníků řízení, obdobné skutkové situaci a shodné právní argumentaci obsažené v obou žalobách byla řízení o těchto žalobách spojena v souladu s § 39 odst. 1 s. ř. s. ke společnému pojednání.

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 nárokovaného 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 výslechy 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 nárokovaného 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 výslechy svědků. Daňové kontroly nebyly ukončeny.

Krajský soud posoudil namítaný nezákonný zásah na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.)

Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Je nesporné, že nevrácení nadměrného dopočtu na DPH je přímým zásahem do majetkových práv žalobce, neboť umenšuje jeho majetek o částku, o níž se měl tento majetek dle jeho očekávání rozmnožit. Zbývá proto rozřešit otázku, zda v projednávaných případech byl tento zásah zákonný, či zda zákonný podklad postrádal.

Soud předesílá, že skutkově obdobou situaci týchž účastníků již řešil ve věci vedené pod sp. zn. 22 A 123/2013, a neshledal důvod se od svých tehdy učiněných právních závěrů odchýlit.

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.

Žalobce vychází z právního názoru, že správce daně má vždy vydat ve 30denní lhůtě výzvu dle § 89 d. ř., jinak dojde ke konkludentnímu vyměření daně, a správci daně vznikne povinnost vrátit nadměrný odpočet. Nevrátí-li jej, dopouští se nezákonného zásahu. Svou žalobní argumentaci pak zaměřuje k dovození preklusivního charakteru lhůty dle § 89 odst. 4 d. ř.

V projednávaných věcech je nesporné, že ve 30denní lhůtě stanovené v § 89 odst. 4 d. ř. výzva k odstranění pochybností učiněna nebyla. Nicméně prostor pro posouzení toho, zda uvedená lhůta je pořádková či preklusivní se ještě neotevívá,

neboť za shora popsaného skutkového stavu je třeba nejprve uvážit, zda zahájení daňové kontroly je způsobilé onu výzvu nahradit.

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. 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 nevrácení nadměrného odpočtu nezákonný zásah. 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 určitě 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. Soudu se proto opět neotevřel prostor pro reakci na obsáhlou a myšlenkově bohatou argumentaci žalobce v tomto směru.

Ze shora uvedeného plyne, že nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu na DPH za listopad a prosinec 2012 bezprostředně po uplynutí 30denní lhůty od podání daňového přiznání nepředstavovalo nezákonné zásahy, nýbrž že tyto zásahy byly zákonné. Jsou odůvodněny probíhajícími řádnými daňovými kontrolami. Nejsou zde ani žádné skutkové okolnosti, z nichž by plynula hrozba nezákonného nevrácení nadměrných odpočtů v dalších zdaňovacích obdobích. Proto byly žaloby zamítnuty.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly.

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 19. června 2014

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu