



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **VAMUS PARTNER s. r. o.**, se sídlem Jamnická 348, Staré Město, zastoupeného Ing. M. P., 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 březen 2013,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou 16. 10. 2013 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 nezákonným zásahem žalovaného. V žalobním petitu se domáhal toho, aby soud vyslovil, že nevrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za březen 2013 je nezákonným zásahem a uložil žalovanému do 10 dnů od právní moci rozsudku vrátit vyměřený nadměrný odpočet na DPH za březen 2013, dále žalobce požadoval zrušit sdělení č. 2198791/13/3207-05400-800720 ze dne 9. 8. 2013 a zakázat žalovanému, 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.

Usnesením č. j. 22 A 123/2013-7 ze dne 24. 10. 2013 byl přezkum výše zmíněného sdělení vyloučen k samostatnému projednání a rozhodnutí.

Žalobce v žalobě uvedl, že vyčerpal právní prostředky, jimiž se lze domáhat ochrany nebo nápravy v daňovém řízení, neboť podal jak podnět k odstranění nečinnosti, tak i stížnost dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), avšak žalovaný nápravu nezjednal. Žalobce dne 23. 4. 2013 podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2013, ve kterém vykázal nadměrný odpočet v částce 1 094 478,- Kč. Žalovaný 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 zdržované prostředky vrátil, navrhl žalobce, aby soud v takovém případě vyslovil, že zásah byl nezákonný.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce podal dne 23. 4. 2013 u žalovaného daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce března 2013, v němž vykázal

nadměrný odpočet ve výši 1 094 478,- Kč. Při vyhodnocování tohoto přiznání vznikly správci daně pochybnosti o správnosti uplatněné výše daně. S ohledem na již probíhající daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období měsíců listopadu a prosince 2012 a 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. i za zdaňovací období měsíce března 2013 a prověřit správnost tvrzených údajů v širším rozsahu, než je možné využít při postupu k odstranění pochybností dle § 89 d. ř. Skutečnost, že daňová kontrola bude zahájena ještě před vyměřením daně, oznámil správce daně žalobci sdělením, jež mu bylo doručeno dne 6. 5. 2013. Daňová kontrola byla posléze zahájena ještě před vyměřením daně, a to protokolem ze dne 15. 5. 2013. V rámci daňové kontroly byly prověřeny obchodní případy žalobce se dvěma tuzemskými obchodními společnostmi a jedním polským odběratelem. Daňová kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole ze dne 23. 10. 2013, přičemž nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by měly za následek doměření daně. DPH za měsíc březen 2013 byla stanovena platebním výměrem vydaným pod č. j. 2659609/13/3207-24802-803676 ze dne 24. 10. 2013, který nabyl právní moci dne 30. 11. 2013. Vyměřený nadměrný odpočet (vratitelný přeplatek) ve výši 1 094 478,- Kč byl žalobci poukázán již dne 13. 11. 2013. Žalovaný následně vyslovil právní názor, že nebyla-li vydána výzva dle § 89 d. ř., nedošlo k žádnému zásahu, neboť neučinění konkrétního úkonu správce daně nelze považovat za zásah, natožpak za zásah nezákonný. Omisivní jednání může být přezkoumáno jen prostřednictvím žaloby dle § 79 a násl. s. ř. s. Protože ochrany se lze domáhat jinými prostředky, měla by být žaloba odmítnuta. Kromě toho žalovaný dále argumentoval tím, že pokud správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti podaného řádného daňového tvrzení, které nebude možno odstranit vyžádáním dílčích důkazních prostředků na základě § 89 d. ř., může zahájit daňovou kontrolu. To byl i případ nyní projednávané věci, neboť správce daně potřeboval s ohledem na předmět podnikání žalobce a jeho obchodní partnery shromáždit důkazy i prostřednictvím mezinárodního dožádání. Daňová kontrola byla zahájena v 30denní lhůtě, která je určena pro vydání výzvy dle § 89 d. ř. Žalobce byl vyrozuměn o zahájení daňové kontroly i o tom, že k vyměření daně dojde po ukončení daňové kontroly na základě výsledků kontrolního zjištění. Proto ve věci vůbec nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně, nýbrž daň byla vyměřena platebním výměrem po ukončení daňové kontroly.

Žalobce reagoval obsáhlým doplněním žalobní argumentace v podání ze dne 30. 1. 2014. Podal v něm 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. Přisvědčil pak žalovanému, že nadměrný odpočet byl nakonec vyměřen a vrácen a že se tak stalo nikoli konkludentně, ale po skončení kontroly platebním výměrem.

Ze spisové dokumentace žalovaného soud zjistil, že žalobce podal dne 23. 4. 2013 u žalovaného daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce března 2013, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 094 478,- Kč. Při vyhodnocování tohoto přiznání vznikly správci daně pochybnosti o správnosti uplatněné výše daně, a to s ohledem na již probíhající daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období měsíců listopadu a prosince 2012 a vzhledem ke skutečnosti, že předmětem podnikání žalobce byl velkoobchod s rudami, kovy a hutními materiály, přičemž cca 40% zboží žalobce ve všech zmíněných zdaňovacích obdobích dodával do jiného členského státu EU, zejména polskému odběrateli W. W. Proto se správce daně rozhodl zahájit daňovou kontrolu i za zdaňovací období měsíce března 2013, o čemž vyhotovil úřední záznam ze dne 29. 4. 2013. Skutečnost, že daňová kontrola bude zahájena ještě před vyměřením daně, oznámil správce daně žalobci sdělením ze dne 3. 5. 2013, jež mu bylo doručeno dne 6. 5. 2013. Daňová kontrola byla posléze zahájena protokolem ze dne 15. 5. 2013, kde bylo žalobci sděleno, že důvodem daňové kontroly je skutečnost, že opět dodal zboží polskému odběrateli W. W., přičemž tyto transakce jsou prověřovány formou mezinárodního dožádání u probíhajících daňových kontrol na DPH za listopad a prosinec 2012 a výsledek není znám; správce daně informoval žalobce, že i pro prověření DPH za měsíc březen bude zasláno mezinárodní dožádání do Polska. V rámci daňové kontroly byly prověřeny obchodní případy žalobce s tuzemskými obchodními společnostmi a W. W. z Polska a nebyly zjištěny nedostatky. Daňová kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole ze dne 23. 10. 2013, přičemž nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by měly za následek doměření daně. DPH za měsíc březen 2013 byla stanovena platebním výměrem vydaným pod č. j. 2659609/13/3207-24802-803676 ze dne 24. 10. 2013, který nabyl právní moci dne 30. 11. 2013. Vyměřeny nadměrný odpočet ve výši 1 094 478,- Kč byl žalobci poukázán dne 13. 11. 2013.

Vzhledem k tomu, že mezi stranami nebylo sporu o tom, že skutek, v němž žalobce spatřoval nezákonný zásah, již pominul, posoudil krajský soud danou věc z hlediska

možnosti deklarování nezákonnosti zásahu (dle druhé alternativy žalobního petitu), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (§ 87 odst. 1 s. ř. s.)

Pokud se týče samotné povahy popsaného skutku, v němž žalobce spatřoval nezákonný zásah, a jímž bylo nevrácení nadměrného odpočtu na DPH za měsíc březen 2013, pak se soud neztotožňuje s námitkou žalovaného, že skutek nemůže být zásahem už jen z toho důvodu, že se jedná o omisivní jednání, tedy nekonání. Ani z jazykového výkladu slova „zásah“, ani z účelu úpravy soudní ochrany před nezákonným zásahem nelze dovodit zúžení pojmu zásahu jen na konání, což ostatně správní soudy již nejednou vyslovily (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Aps 3/2008-98 ze dne 16. 11. 2010, publ. pod č. 2600/2012 Sb. r. NSS).

Nevrácení nadměrného odpočtu na DPH je tedy zásahem přímo zasahujícím do majetkových práv žalobce. Zbývá proto rozřešit otázku, zda v projednávaném případě byl tento zásah zákonný, či zda zákonný podklad postrádal.

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 projednávané věci 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 projednávané věci 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, že postup k odstranění pochybností nebude postačovat – to platí zejména, jsou-li zde pochybnosti stejného rázu, které vedly k zahájení daňové kontroly za předcházející zdaňovací období – 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, daňová kontrola byla zahájena řádně, její důvody a rozsah určitě a srozumitelně vymezeny, a po prošetření sporných otázek bezodkladně byla ukončena a završena vydáním platebního výměru, na jehož základě byl žalobci nadměrný odpočet na DPH za měsíc březen 2013 poukázán. Protože daňová kontrola byla 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. Soud proto s politováním konstatuje, že skutkové okolnosti případu mu nedávají prostor reagovat na obsáhlou a myšlenkově bohatou argumentaci žalobce v tomto směru.

Ze shora uvedeného plyne, že nevrácení vyměřeného nadměrného odpočtu na DPH za březen 2013 bezprostředně po uplynutí 30denní lhůty od podání daňového přiznání nebylo nezákonným zásahem, nýbrž že tento zásah byl zákonný. Nejsou zde ani žádné skutkové okolnosti, z nichž by plynula hrozba nezákonného nevrácení nadměrných odpočtů v dalších zdaňovacích obdobích. Proto byla žaloba zamítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s.ř.s., když 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 20. února 2014

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu