

U S N E S E N Í

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Evy Lukotkové v právní věci žalobce: **Sluneční terasy s. r. o.**, se sídlem Staré Město, Hradišťská 1955, PSČ 686 03, zastoupeného JUDr. Ing. Kristýnou Fronc Chalupeckou, advokátkou se sídlem Praha 1, V korytech 972/12, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj**, se sídlem Zlín, třída Tomáše Bati 21, o žalobě na ochranu před nezákonnými zásahy žalovaného spočívajícími ve vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 6. 8. 2013, č. j. 1349486/13/3309-05402-701442, učiněné v rámci daňové kontroly zahájené dne 17. 12. 2012 protokolem č. j. 286788/12/336931709629, a v nečinnosti žalovaného při provádění této daňové kontroly,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e** v části, v níž směřuje proti nečinnosti žalovaného při provádění daňové kontroly zahájené dne 17. 12. 2012 protokolem č. j. 286788/12/336931709629, **v y l u č u j e** k samostatnému projednání.
- II. Ve zbytku **s e** žaloba **o d m í t á**.
- III. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Žaloba

[1] V žalobě podané dne 10. 4. 2014 žalobce uvedl, že podniká v oblasti obchodu a realit. Dne 17. 12. 2012 u něj byla zahájena daňová kontrola. Správci daně doložil kompletní, řádně vedené účetnictví a poskytl mu všestrannou součinnost. Po předložení veškerých požadovaných podkladů však byl dne 6. 8. 2013 žalovaným pod č. j. 1349486/13/3309-05402-701442 vyzván k prokázání skutečností rozhodných pro stanovení daně z příjmu právnických osob a daně z přidané hodnoty (dále též DPH).

[2] Takto uložená povinnost je nezákonná. To zejména v bodě 1. výzvy, jímž byl žalobce zavázán doložit a prokázat, že ze zdanitelného plnění ve výši 29 276 280 Kč, které neeviduje v účetnictví a ani je nepřijal, byla odvedena DPH v souladu s § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období,

a že jsou údaje v příslušných daňových přiznáních úplné. Tím byl však žalobce *de facto* vyzván k tomu, aby prokázal, že v rozporu se svým účetnictvím odvedl DPH v odlišné výši. Částka 29 276 280 Kč nefiguruje v účetnictví žalobce, přičemž žalovaný nezpochybnil podklady, ze kterých účetnictví žalobce vychází, ani způsob vedení účetnictví. Není tak zřejmé, jak správce daně k uvedené částce přišel a proč žalobce vyzývá. Vyzvat k prokázání takové skutečnosti přitom žalovaný vůbec není oprávněn.

[3] Z předmětné výzvy žalobce pouze identifikoval, že žalovaný má pochybnosti o výši odvedené daně. Tato pochybnost je ovšem zmatečná, neboť žalovaný při své kalkulaci vycházel z plnění, která žalobce nepřijal a která nefigurují v jeho účetnictví. Žalovaný nikterak nezpochybnil účetnictví žalobce, čímž na sebe přenesl důkazní břemeno. Nestačí pouze popřít skutečnosti tvrzené daňovým subjektem, správce daně musí předložit dostatek podkladů, které jeho pochybnosti odůvodňují. Výzva správce daně, která neobsahuje konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, je nezákonná.

[4] Žalovaný dále nutí žalobce, aby prokázal, že jeho účetnictví je úplné a řádné. Prokázat doložení veškerých dokumentů a listin tak, aby správce daně nemohl mít žádné pochybnosti o tom, že daňový subjekt zahrnul všechna zdanitelná plnění, však není objektivně možné.

[5] Žalobce podáním ze dne 19. 8. 2013 žalovanému sdělil, že považuje jeho výzvu za bezpředmětnou. Dále žalovaného požádal o jasnou a přesnou precizaci pochybností, které jej vedly k vydání výzvy, aby byl žalobce schopen tyto relevantně vyvrátit.

[6] Žalovaný se však podáním žalobce vůbec nezabýval a vyhodnotil je bez dalšího jako stížnost, byť žalobce žalovaného opakovaně uvědomil, že se o stížnost nejedná. Stížnost posoudilo Odvolací finanční ředitelství, které ji odmítlo jako neoprávněnou a podáním č. j. 4738/14/5000-14501-711232 sdělilo žalobci, že se celou věcí dále nebude zabývat. Žaloba je tak podávána ve lhůtě, neboť o výsledku prošetření stížnosti byl žalobce Odvolacím finančním ředitelstvím uvědomen dne 22. 2. 2014.

[7] Žalobce dále uvedl, že formou stížnosti žalovaný zastírá svou nečinnost, kdy ve věci daňové kontroly od výzvy ze dne 6. 8. 2013 neučinil žádný další krok. Na dotaz žalobce v měsíci březnu 2014 sdělil, že další postup ve věci není jasný, stejně jako není jasný časový rámeček.

[8] Žalobce proto navrhl, aby soud rozhodl, že postup žalovaného spočívající v uložení povinnosti žalobci výzvou ze dne 6. 8. 2014, č. j. 1349486/13/3309-05402-701442, k prokázání toho, že ze zdanitelného plnění ve výši 29 276 280 Kč byla odvedena DPH v souladu s § 21 zákona o DPH a že jsou údaje v příslušných daňových přiznáních úplné, je nesprávný.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

[9] Žalovaný ve vyjádření k žalobě v první řadě podrobně popsal dosavadní průběh daňové kontroly. K předmětu sporu pak uvedl, že výzva ze dne 6. 8. 2013 byla řádně odůvodněna.

Byly v ní konkrétně označeny daňové doklady vedené v evidenci žalobce. Žalovaný tedy vyzval žalobce k prokázání toho, co sám tvrdil, přičemž vycházel z jím předložených daňových dokladů. Současně uvedl také konkrétní případy, u nichž má důvodné pochybnosti o řádném zdanění. Na výzvu žalobce reagoval podáním ze dne 25. 9. 2013, které žalovaný zaevidoval jednak jako sdělení k výzvě, jednak jako stížnost proti postupu žalovaného v průběhu kontroly. Přípisem ze dne 20. 11. 2013 pak žalovaný vyrozuměl žalobce o tom, že stížnost dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, není důvodná. Následné sdělení žalobce, obdržené dne 22. 11. 2013, žalovaný posoudil jako stížnost proti svému postupu, kterou postoupil nadřízenému orgánu. Odvolací finanční ředitelství přípisem ze dne 14. 1. 2014 posoudilo žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti jako nedůvodnou. Na toto vyrozumění žalobce reagoval dalším podáním, na něž nadřízený orgán odpověděl přípisem ze dne 21. 2. 2014.

[10] K věci samé pak žalovaný konstatoval, že v rámci probíhající daňové kontroly postupoval v souladu se zákonem, žalobce nebyl zkrácen na svých právech. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III. Další podání účastníků řízení

[11] V replice k vyjádření žalovaného ze dne 29. 5. 2014 uvedl, že byl na právech zkrácen nezákonným přenesením důkazního břemene. To by pro něj ve výsledku vyústilo v nepříznivý výsledek daňové kontroly. Aby se mohl žalobce řádně bránit, měl by mu žalovaný sdělit, v čem spočívají jeho pochybnosti vedoucí k vydání výzvy. Žalobce proto setrval na svém žalobním návrhu. Dále zdůraznil, že žalovaný je v probíhající kontrole zcela nečinný, a to již od vyrozumění ze dne 20. 11. 2013. Žalovaný žalobci sdělil, že ani orientačně nelze odhadnout časový horizont dalšího postupu ve věci. Takový postup je nepřipustný.

[12] Podáním ze dne 10. 9. 2014 žalovaný sdělil, že v průběhu roku 2014 pokračoval v dokazování v rámci prováděné daňové kontroly bez součinnosti se žalobcem a vedl další řízení s cílem získání relevantních důkazních prostředků. Písemnosti jsou uloženy u žalovaného ve vyhledávací části žalobcova spisu.

IV. Postup Krajského soudu v Brně

[13] Podaná zásahová žaloba se týká daňové kontroly zahájené žalovaným se žalobcem dne 17. 12. 2012. I přes jednostrannou formulaci žalobního petitu soud shledal, že žalobce učinil obsahem žaloby nikoli jeden, ale dva zásahy žalovaného, a to výzvu k prokázání skutečností ze dne 6. 8. 2013, č. j. 1349486/13/3309-05402-701442, a dále délku trvání daňové kontroly, resp. nečinnost žalovaného při jejím provádění.

[14] Vzhledem k procesním odlišnostem při posuzování těchto zásahů a též s ohledem na níže uvedené závěry, k nimž dospěl ohledně části žaloby směřující proti výzvě ze dne 6. 8. 2013, soud výrokem I. tohoto usnesení rozhodl analogicky dle § 39 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též s. ř. s.),

o vyloučení části žaloby směřující proti nečinnosti žalovaného při provádění předmětné daňové kontroly k samostatnému projednání, neboť dále vedené společné řízení není vhodné.

[15] Co se týče zbývajících částí žaloby, tedy problematiky zákonnosti výzvy žalovaného k prokázání skutečností ze dne 6. 8. 2013, zdejší soud se v první řadě zabýval splněním podmínek řízení, přičemž dospěl k závěru, že v tomto rozsahu nemůže o žalobě věcně jednat.

[16] Dle § 85 s. ř. s. je *žaloba nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný*. K této podmínce řízení je nutno uvést, že opravným prostředkem, který je třeba bezúspěšně vyčerpat před podáním zásahové žaloby proti nezákonnostem souvisejícím s (probíhající) daňovou kontrolou, je nejen stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona (viz rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25, ve věci *Easy Working s. r. o.*, publ. pod č. 2956/2014 Sb. NSS).

[17] K případné aplikaci § 85 s. ř. s. je však v dané věci třeba konstatovat, že podanou žalobou se žalobce domáhal pouze deklarace nezákonnosti (nesprávnosti) zásahu – výzvy žalovaného ze dne 6. 8. 2013; před podáním takové žaloby tudíž nemusel prostředky nápravy dle § 261 daňového řádu předem vyčerpat.

[18] Jakkoliv tedy nepřicházela v úvahu otázka přípustnosti žaloby ve smyslu § 85 s. ř. s., bylo nutno trvat na včasnosti žaloby ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s. Právě podmínka včasnosti podání zásahové žaloby koriguje poměrně velkoryse nastavenou možnost domáhat se deklarace nezákonnosti v minulosti proběhnuvšího zásahu, aniž by bylo třeba vyčerpat prostředky ochrany uvnitř veřejné správy.

[19] Podle § 84 odst. 1, 2 s. ř. s. musí být zásahová žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Zmeškání lhůty nelze prominout. Zákon tedy rozlišuje subjektivní lhůtu pro podání žaloby (dva měsíce ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu) a lhůtu objektivní (dva roky od okamžiku, kdy k zásahu došlo).

[20] Zásahem, proti němuž žalobce nyní projednáváanou žalobou podanou dne 10. 4. 2014 brojil, byla výzva žalovaného k prokázání skutečností ze dne 6. 8. 2013, č. j. 1349486/13/3309-05402-701442. Tato výzva byla žalobci (jeho zástupci) doručena dne 8. 8. 2013.

[21] Z uvedených údajů je zjevné, že objektivní dvouletá lhůta pro podání zásahové žaloby byla dodržena.

[22] Jinak tomu ovšem bylo se lhůtou subjektivní. Tato lhůta k podání deklaratorní žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu ve výzvě k prokázání skutečností v rámci probíhající daňové kontroly plyne ode dne, kdy se daňový subjekt o této výzvě dozvěděl, respektive pokud se domáhal nápravy uvnitř veřejné správy, plyne lhůta ode dne, kdy nabyl vědomost o bezúspěšném vyřízení opravného prostředku způsobilého zjednat nápravu nezákonného postupu správce daně.

[23] V tomto ohledu je skutková situace poněkud schizofrenní, což ovšem na konečné posouzení věci nemá vliv. Je totiž otázkou, zda žalobce v rámci daňové kontroly fakticky podal proti vydání předmětné výzvy stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu a dále i žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 téhož zákona. Jak totiž plyne z daňového spisu, žalobce v daňovém řízení výslovně nesouhlasil s tím, že správce daně aplikoval § 70 odst. 2 daňového řádu a jeho sdělení ze dne 19. 8. 2013 k předmětné výzvě (doručené správci daně dne 25. 9. 2013) posoudil též jako stížnost dle § 261 daňového řádu – viz např. úvodní část podání ze dne 21. 11. 2013. Že se o takovou stížnost nemělo jednat, ostatně žalobce tvrdil i v žalobě.

[24] Vycházel-li by soud z toho, že se v případě žalobcova sdělení ze dne 19. 8. 2013 (jakož i v případě podání na toto sdělení navazujících) o stížnost dle § 261 daňového řádu, tedy o uplatnění prostředku nápravy, nejednalo, vedlo by to k jednoznačnému závěru o opožděnosti žaloby. V takovém případě by totiž za okamžik, kdy se žalobce dozvěděl o zásahu, bylo nutno považovat den 8. 8. 2013, kdy mu byla doručena předmětná výzva, a žaloba podaná dne 10. 4. 2014, by tak byla zjevně podána až po uplynutí subjektivní dvouměsíční lhůty.

[25] Takový závěr by ovšem byl vůči žalobci příliš striktní. I přes skutečnost, že § 70 odst. 2 daňového řádu neumožňuje správci daně, aby určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, domýšlel obsah podání nebo z jeho obsahu činil nevyplývající závěry, je v dané věci nutno současně vycházet z toho, že v závěrečné pasáži podání ze dne 21. 11. 2013 (jímž žalobce reagoval na vyrozumění žalovaného o výsledku šetření stížnosti ze dne 20. 11. 2013) žalobce připustil aktivaci stížnostního mechanismu ve smyslu § 261 daňového řádu a vyzval žalovaného, aby podání postoupil k prošetření nadřízenému orgánu. Toto podání je tak zcela nepochybně možno kvalifikovat jako žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu.

[26] Na základě žalobcovy žádosti ze dne 21. 11. 2013 tedy způsob vyřízení stížnosti prošetřilo Odvolací finanční ředitelství a dospělo k závěru o nedůvodnosti žádosti. Tento výsledek též sdělilo žalobci ve vyrozumění ze dne 14. 1. 2014, č. j. 892/14/5000-14501-711232. Odvolací finanční ředitelství v první řadě zhodnotilo stížnost i žádost o prošetření způsobu jejího vyřízení jako přípustná podání. Poté s ohledem na obsah a rozsah žalobcovy žádosti posoudilo po materiální i formální stránce způsob vyřízení stížnosti žalovaným, přičemž shledalo, že žalovaný se zabýval všemi námitkami žalobce a své závěry dostatečně odůvodnil. Závěrem se též vyjádřilo k výkladu § 92 odst. 3, 4 daňového řádu.

[27] Okamžik doručení tohoto vyrozumění nadřízeného správce daně žalobci je nutno považovat za okamžik, kdy se žalobce dozvěděl o bezúspěšnosti právního prostředku nápravy, uplatněného jím ještě v rámci veřejné správy. Současně se tak jedná o okamžik, od něž je nutno počítat běh subjektivní dvouměsíční lhůty pro podání zásahové žaloby týkající se předmětné výzvy žalovaného k prokázání skutečností ze dne 6. 8. 2013. Na tomto závěru ničeho nemění, že žalobce následně ještě polemizoval s vyrozuměním nadřízeného správce daně, který na polemiku zareagoval sdělením ze dne 21. 2. 2014, č. j. 4738/14/5000-14501-711232, v němž zopakoval svůj závěr o nedůvodnosti žalobcovy žádosti s tím, že další podání žalobce tohoto typu budou bez dalšího zakládána do spisu.

[28] Z daňového spisu předloženého soudu žalovaným není jednoznačně patrné, kdy bylo vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 1. 2014 doručeno žalobci. Ovšem vzhledem k tomu, že sdělení, jímž žalobce s vyrozuměním nadřízeného správce daně polemizoval, je datováno dnem 24. 1. 2014 (žalovanému doručeno dne 26. 1. 2014), je možno pro účely této žaloby den 24. 1. 2014 považovat za nejzazší den doručení předmětného vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství žalobci, tedy za den, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu.

[29] V takovém případě měla být zásahová žaloba podána do dne 24. 3. 2014. Podal-li žalobce žalobu až dne 10. 4. 2014, učinil tak po uplynutí dvouměsíční lhůty pro její podání, tedy opožděně. Z tohoto důvodu soud žalobu v části směřující proti výzvě žalovaného k prokázání skutečností ze dne 6. 8. 2013, č. j. 1349486/13/3309-05402-701442, odmítl dle § 46 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 84 odst. 1 s. ř. s.

V. Závěr

[30] Z výše uvedených důvodů soud rozhodl, jak uvedeno ve výrocích I. a II. tohoto usnesení.

[31] O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jestliže byla žaloba odmítnuta.

[32] O vrácení zaplaceného soudního poplatku žalobci soud s ohledem na výrok I. tohoto usnesení nerozhodoval.

P o u ě n í : Proti tomuto usnesení lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 18. prosince 2014

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu