



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **hkfree.org. z. s.**, IČO 26659573
sídlem Akademika Heyrovského 1178/6, 500 03 Hradec Králové
zastoupený UNTAX, s. r. o., IČO 25260537
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného ve věci vydání rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, Územního pracoviště v Hradci Králové, ze dne 1. 3. 2016, č. j. 318262/16/2701-40511-601065,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Krajskému soudu v Brně byla dne 10. 4. 2019 doručena žaloba, jíž se žalobce domáhal, aby soud žalovanému uložil povinnost vydat rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, Územního pracoviště v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 3. 2016, č. j. 318262/16/2701-40511-601065, ve lhůtě 15 dnů od právní moci rozsudku.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce uvedl, že správce daně vydal dne 1. 3. 2016 uvedené rozhodnutí, proti kterému žalobce brojil odvoláním. Žalovaný odvolání zamítl a odvoláním napadené rozhodnutí o registraci k DPH potvrdil. Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 4. 2018, č. j. 31 Af 54/2016-123 (všechna v tomto rozsudku uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Vázán právním názorem soudu žalovaný přípisem ze dne 15. 8. 2018 uložil správci daně provést rozsáhlé dokazování, spočívající mimo jiné v provedení výsledků členů žalobce, a to aby na základě „*podrobné analýzy odvolatelem předloženého seznamu řádných aktivních členů – správců zajistil výsledky takového počtu členů, který bude na základě přezkoumatelné správní úvahy provedené prvostupňovým správcem daně odpovídat reprezentativnímu vzorku tak, aby hodnocením tohoto vzorku bylo postaveno na jisto vnímání odvolatelovy činnosti jeho vlastními aktivními členy*“, totéž měl provést ve vztahu k pasivním členům. Na základě této instrukce vyslechl správce daně do konce roku 2018 celkem 20 svědků – členů žalobce. Následně správce daně kontaktoval zástupce žalobce s požadavkem na sjednání dvaceti termínů v měsících leden a únor 2019 za účelem provedení výsledků dalších svědků. Žalobce v písemnosti ze dne 19. 12. 2018 žádal o vysvětlení účelu svědeckých výpovědí a o sdělení, z jakých důvodů není počet provedených svědeckých výpovědí dostačující. Žalovaný zareagoval sdělením, že je třeba v provádění výsledků svědků pokračovat, neboť doposud nebyl vyslechnut takový počet členů, aby bylo možné považovat tento vzorek za reprezentativní. Na sdělení reagoval žalobce písemností, ve které požadoval vyhodnocení již provedených svědeckých výpovědí a vyvození dílčích skutkových, popř. právních závěrů. Žalovaný odpověděl, že požadavku žalobce na provedení dílčího hodnocení svědeckých výpovědí nemůže vyhovět s odkazem na § 11, § 8 odst. 1 a § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Sdělením ze dne 21. 2. 2019 se správce daně obrátil na žalobce s požadavkem, aby vybral z termínů navrhaných správcem daně přibližně 20 termínů, ve kterých by se mohly konat svědecké výpovědi. Dne 1. 3. 2019 žalobce podal podnět na ochranu proti nečinnosti žalovaného, ve které požadoval, aby nadřízený orgán zakázal žalovanému pokračovat v neúčelném vyslýchání svědků a přikázal žalovanému neprodleně vydat rozhodnutí o odvolání. O podnětu rozhodlo Generální finanční ředitelství vyrozuměním ze dne 26. 3. 2019, a to tak, že podnět shledalo nedůvodným. Vyrozuměním o výsledku svědka ze dne 1. 3. 2019 a ze dne 4. 3. 2019 žalovaný oznámil žalobci provádění dalších výsledků svědků v celkovém počtu 50 osob v termínech mezi 20. 3. 2019 a 29. 4. 2019.
3. Nečinnost žalovaného žalobce spatřuje v tom, že žalovaný dosud nevydal rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty, které vydal správce daně dne 1. 3. 2016 pod č. j. 318262/16/2701-40511-601065. Přestože v dosavadním řízení žalovaný shromáždil dostatek podkladů pro rozhodnutí, na místo toho instruuje správce daně k neúčelnému a tudíž nezákonnému pokračování v dokazování v podobě výsledků svědků – členů žalobce. Neúčelnost spatřuje žalobce zejména v tom, že

prováděné výsledky jsou redundantní ve vztahu k již opatřeným svědeckým výpovědím. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Ans 3/2007-120, a rozsudek ze dne 21. 3. 2019, č. j. 7 Afs 519/2018-22) žalobce namítal, že nesmyslná a neúčelná činnost je nečinností. Na základě počtu dosud vyslechnutých svědků a obsahu jejich výpovědí je žalobce přesvědčen, že naplnění instrukce Krajského soudu v Hradci Králové obsažené v rozsudku směřující k doplnění skutkového stavu již bylo dosaženo, a žalovaný tak shromáždil postačující množství důkazních prostředků pro bezodkladné vydání rozhodnutí o odvolání. Jelikož žalovaný nedokázal zřetelně objasnit účel ani rozsah provádění dalších výsledků, lze provádění dalších výsledků důvodně považovat za svévolné.

4. Žalobce nesouhlasí ani s právním názorem žalovaného, že daňový řád a judikatura Nejvyššího správního soudu neumožňuje provedení dílčího hodnocení svědeckých výpovědí. S odkazem na usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 571/02, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, žalobce namítal, že bylo povinností žalovaného seznámit žalobce s hodnocením doposud provedených svědeckých výpovědí, jakož i s účelem provádění dalších výsledků svědků. Akceptace právního názoru žalovaného by umožnila žalovanému přistoupit k výsledkům všech 5 000 členů žalobce, bez toho, aby žalovaný musel zdůvodňovat jejich potřebnost. Takto rozsáhlé dokazování by přitom mohlo mít pro žalobce likvidační účinky.
5. Kromě počtu předvolaných svědků poukázal žalobce i na okolnost, že téměř 3,5 roku od zahájení registračního řízení nebyla doposud otázka statusu žalobce coby plátce DPH pravomocně rozhodnuta.
6. Z uvedených důvodů má žalobce za to, že v dosavadním průběhu řízení žalovaný shromáždil dostatek podkladů potřebných pro rozhodnutí o odvolání.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že cílem doplnění spisového materiálu je zjistit faktický stav tak, jak bylo žalovanému uloženo ze strany krajského soudu (viz body 64 a 65 rozsudku, ve kterých soud vysvětlil nedostatky skutkových zjištění a uložil žalovanému, aby skutkový stav důkladně doplnil). Žalovaný vázán právním názorem soudu uložil správci daně doplnění spisového materiálu mj. o svědecké výpovědi členů žalobce, a to do 31. 10. 2018. Správce daně s ohledem na rozsáhlost požadovaného doplnění spisového materiálu požádal o prodloužení lhůty do 30. 4. 2019, čemuž žalovaný vyhověl. V průběhu doplňování spisového materiálu došlo k jednání zmocněnce žalobce Ing. H., které lze považovat za obstrukční. Počínaje dnem 13. 12. 2018 se správce daně pokoušel se zmocněncem žalobce neformálně dohodnout na termínech konání výsledků členů žalobce (e-mailem, telefonicky). Správce daně z důvodu zdlouhavého jednání ze strany zmocněnce žalobce zaslal dne 21. 2. 2019 sdělení s návrhy termínů. Dne 27. 2. 2019 zmocněnec žalobce reagoval, že Ing. H. se vrátil z dovolené a jeho absence v rozsahu 20 dnů by společnost UNTAX zcela paralyzovala. Z důvodu zamezení průtahů byla zmocněnci žalobce zaslána vyrozumění o výsledku svědků ze dne 1. 3. 2019 a ze dne 4. 3. 2019, na které bylo reagováno podáním žalobce, ve kterém bylo uvedeno, že se navrhovaných výsledků žalobce nemůže zúčastnit, a to např. z důvodu dlouhodobě plánované zahraniční cesty, z důvodu hlídání nezletilého dítěte, z důvodu dlouhodobě plánovaného lékařského zákroku či z důvodu plánované lékařské prohlídky, aniž by uvedené důvody jakkoli doložil. Snaha o zamezení výsledku členů žalobce následně

vyvrcholila podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Žalovaný vyhodnotil toto jednání jako obstrukční, a proto správci daně prodloužil lhůtu k doplnění spisového materiálu do 30. 6. 2019. Žalovaný považuje uvedený termín s ohledem na požadavky krajského soudu a skutečnost, že po určitou dobu docházelo ze strany zmocněnce žalobce k obstrukčnímu jednání, za zcela přiměřený.

8. Žalovaný uvedl, že soud mu v rozsudku uložil ověřit princip fungování žalobce, a to s ohledem na počet jeho členů. Podle žalovaného jsou výpovědi členů nezbytným důkazním prostředkem, prostřednictvím kterého lze zjistit princip fungování žalobce jako spolku, vnímání jeho činnosti vlastními členy a výpovědi mohou taktéž sloužit k ověření fakticity stran dalších tvrzení žalobce týkajících se jeho činnosti. K tomu, aby princip fungování žalobce mohl být přezkoumatelným způsobem popsán, je třeba vyslechnout takový počet členů, který lze považovat za reprezentativní vzorek členské základny žalobce. Správce daně byl vázán pouze konečným termínem pro doplnění spisového materiálu, úvaha stran komplexnosti doplnění skutkového stavu byla na něm. Termín byl prodloužen pouze dvakrát, jednou na žádost správce daně z důvodu rozsáhlosti požadovaného doplnění spisového materiálu, podruhé z důvodu obstrukčního jednání ze strany zmocněnce žalobce. Podle názoru žalovaného jsou irelevantní námitky žalobce stran nadbytečnosti provádění dalších svědeckých výpovědí, neboť je to správce daně, kdo je odpovědný za zjištění skutkového stavu. Žalovaný odmítá tvrzení žalobce, že činnost správce daně, resp. žalovaného v podobě provádění výslechu členů žalobce je neúčelnou činností a tedy nečinností ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 7 Afs 519/2018-22. K námitce, že z obsahu již provedených svědeckých výpovědí vyplývá, že instrukcí krajského soudu uvedených v rozsudku již bylo dosaženo, žalovaný nad rámec již uvedeného zdůraznil, že spisový materiál nebyl ze strany správce daně doplňován pouze o výpovědi členů žalobce, ale taktéž např. o informace poskytnuté jinými poskytovateli internetového připojení, popř. o dokumenty vztahující se k činnosti žalobce, to vše s cílem komplexního zjištění skutkového stavu. K námitce, že 3,5 roku od vydání rozhodnutí o registraci nebyla otázka statusu žalobce pravomocně vyřešena, žalovaný uvedl, že tento časový úsek nelze vnímat jako pochybení na straně žalovaného. Odvolání bylo žalobcem podáno 29. 3. 2016, následně bylo dvakrát doplněno, rozhodnutí o odvolání bylo vydáno 26. 8. 2016, tj. asi měsíc po posledním doplnění odvolání. Dobu, po kterou následně trvalo řízení u Krajského soudu v Hradci Králové, žalovaný nemohl nijak ovlivnit. Žalovaný má za to, že smyslem žaloby není odstranit nečinnost žalovaného, ale naopak zastavit provádění dalších výslechu členů žalobce, které by mohly vyznít v neprospěch tvrzení žalobce ohledně povahy jeho spolkové činnosti. V případě, že by žalobce usiloval o to, aby žalovaný co nejdříve vydal rozhodnutí o odvolání, nesnažil by se obnovené řízení záměrně zdržovat tím, že bude obstruovat doplňování svědeckých výpovědí. K námitce, v níž žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného ohledně dílčího hodnocení provedených svědeckých výpovědí, žalovaný uvedl, že tato námitka nesouvisí s tvrzenou nečinností žalovaného, pro úplnost však odkázal na sdělení ze dne 7. 2. 2019, kde se touto otázkou zabýval. Za absurdní považuje žalovaný argumentaci žalobce, že v případě nemožnosti dílčího hodnocení provedených svědeckých výpovědí by žalovaný mohl vyslechnout všech 5 000 členů žalobce.
9. Ze všech uvedených důvodů má žalovaný za to, že není nečinný, neboť dosud nebylo dokončeno doplnění spisového materiálu v rámci obnoveného odvolacího řízení. Proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

10. V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž žalobce v zásadě setrval na své žalobní argumentaci. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že ze strany zmocněnce žalobce dochází k obstrukčnímu jednání. Poukázal na to, že požadavek na vyčlenění 20 pracovních dnů k provedení dalších svědeckých výpovědí znamená, že zástupce žalobce bude zcela paralyzován. Rovněž náklady na zajištění zastoupení na padesáti výsleších musí být pro žalobce nezanedbatelné. Žalobce považuje za logické, že se pokoušel zabránit tomu, aby správce daně prováděl zbytečné a nesmyslné výslechy. Žalobce se pouze bránil všemi dostupnými prostředky nezákonnému jednání žalovaného, což nelze považovat za svévolnou obstrukci, ale za legitimní obranu. Žalobce zdůraznil, že podstata sporu ve věci samé spočívá v posouzení, zda jednáním žalobce dochází k narušení hospodářské soutěže nebo nikoli. Pro posouzení sporu tedy není podstatné, jakým způsobem jednotliví členové vnímají samotného žalobce. Žalobce považuje za absurdní, aby pro jeho statut byl determinován tím, jakým způsobem jeho činnost vnímají třetí osoby. Provádění dalších 50 svědeckých výpovědí lze proto považovat za důkaz z hlediska podstaty sporu za nesmyslný a zbytečný. Nad rámec posuzované věci žalobce poukázal na obsah protokolů o původních i nově provedených výsleších svědků.

IV. Ústní jednání

11. K ústnímu jednání nařízenému na 25. 9. 2019 se žalobce po omluvě nedostavil. Přítomen tak byl pouze žalovaný, který odkázal na své dosavadní písemné vyjádření. Zároveň dodal, že dne 31. 8. 2019 byla žalobci doručena výzva k prokázání skutečností, v níž žalovaný vyzval žalobce k předložení relevantních písemností, jimiž by žalobce doložil svá tvrzení. Mělo se jednat o doklady o konání valných hromad, včetně účasti jeho členů na nich, a to za období roku 2011 až 2018 (včetně). Žalobci byla stanovena lhůta v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy. Na to žalobce reagoval žádostí ze dne 6. 9. 2019 tak, že požádal o prodloužení dané lhůty o dalších 21 dní. Podle názoru žalobce je na tomto příkladu vidět, že žalobce v podstatě nemá zájem na tom, aby věc byla rozhodnuta co nejdříve a bez zbytečných průtahů, naopak se snaží znovu otevřené odvolací řízení nesmyslně prodlužovat. Dle žalovaného je totiž patnáctidenní lhůta k předložení zápisů z valných hromad, které by měl mít žalobce okamžitě k dispozici, více než dostačující.
12. Soud v rámci jednání přihlédl k návrhu žalobce na doplnění dokazování, který vznesl v podání ze dne 22. 7. 2019. Jednalo se o protokoly o výsleších svědků v období od 16. 11. 2018. Žalobce jimi měl v úmyslu prokázat nadbytečnost dalších výslechů. K tomuto návrhu soud uvádí, že neprovedl k důkazu ty protokoly o výsleších svědků (ačkoli se s nimi rámci své přezkumné činnosti podrobně seznámil), které byly součástí správního spisu, a to s ohledem na principy dokazování v soudním řízení správním. Zároveň však k důkazu provedl ty protokoly o výsleších svědků, které nebyly „pokryty“ obsahem správního spisu, a to sice protokoly o výsleších členů žalobce ze dne 5. 6. 2019, paní A. B., paní P. Z. a pana J. K., jakož i ze dne 12. 6. 2019, pana P. F. Z těchto protokolů vyplynulo, že svědci byli dotazováni ke svému členství ve struktuře žalobce – jeho trvání, podmínkách jejich členství apod. Tyto výpovědi se pohybovaly v intencích již dříve provedených výslechů, které byly obsahem soudu postoupeného správního spisu.

V. Posouzení věci soudem

13. Krajský soud se v mezích žalobních bodů zabýval tím, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru o nečinnosti žalovaného, přičemž shledal, že **žaloba není důvodná**.
14. Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. se může ten, kdo bezvýsledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.
15. Žalobce se podanou žalobou domáhal vydání rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o registraci žalobce k DPH. Skutečnost, že toto rozhodnutí je „rozhodnutím ve věci samé“ ve smyslu § 79 odst. 1 daňového řádu, jehož vydání se lze domáhat nečinnostní žalobou, není mezi stranami sporná. Současně žalobce doložil, že dal nadřízenému správci daně (Generálnímu finančnímu ředitelství) neúspěšný podnět k ochraně před nečinností žalovaného dle § 38 daňového řádu.
16. Ze správního spisu soud zjistil, že rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 8. 2016, č. j. 37881/16/5300-22443-711745, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o registraci k DPH. Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 4. 2018, č. j. 31 Af 54/2016-123, bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Spisový materiál byl žalovanému vrácen dne 30. 5. 2018.
17. Dne 15. 8. 2018 požádal žalovaný správce daně o doplnění podkladů pro rozhodnutí podle § 115 odst. 1 daňového řádu.
18. Dne 1. 3. 2019 podal žalobce u žalovaného podnět na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu, v němž namítal, že žalovaný je nečinný, neboť nevydal rozhodnutí o odvolání po zrušení předchozího rozhodnutí soudem, ačkoliv má shromážděn dostatek podkladů pro vydání rozhodnutí.
19. Vyrozuměním Generálního finančního ředitelství ze dne 27. 3. 2019 byl odložen podnět dle § 38 daňového řádu, jelikož Generální finanční ředitelství dospělo k závěru, že nebyly splněny podmínky pro postup podle § 38 odst. 3 daňového řádu.
20. Mezi žalobcem a žalovaným není sporu o tom, že do dne rozhodnutí soudu nebylo o odvolání proti rozhodnutí o registraci žalobce k DPH, sporná však zůstává otázka, zda žalovaný je či není nečinný. Žalobce má za to, že žalovaný je nečinný, neboť rozhodnutí nebylo vydáno, ačkoliv již byl shromážděn dostatek podkladů pro rozhodnutí a žalovaný namísto toho instruuje správce daně k neúčelnému pokračování v dokazování spočívajícím ve výslechu svědků – členů žalobce. Žalovaný naproti tomu tvrdí, že dosud nebylo dokončeno doplnění spisového materiálu, jehož cílem je zjistit skutkový stav tak, jak bylo žalovanému uloženo v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové.
21. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného i Generálního finančního ředitelství, že žalovaný při vyřízení odvolání proti rozhodnutí o registraci žalobce k DPH nečinný nebyl a není.
22. Předně je třeba konstatovat, že daňový řád výslovně nestanoví lhůtu, v níž má být vydáno rozhodnutí o odvolání (po zrušení předchozího rozhodnutí ve správním soudnictví). Pro vyřizování odvolání a jiných typů podání vydalo Ministerstvo financí s účinností ode dne 1. 2. 2016 Pokyn č. MF-5 (dále jen „pokyn“) publikovaný ve Finančním zpravodaji č. 5/2015 a dostupný na www.mfcr.cz. Účelem lhůt stanovených pokynem je zejména minimalizovat disproporce mezi jednotlivými správci daní při vyřizování podání z hlediska jejich délky. Lhůty v tomto pokynu jsou stanoveny s ohledem na běžnou

náročnost jednotlivých úkonů při správě daní a jsou akceptovány jak orgány finanční správy, tak správními soudy, jako „lhůty obvyklé“ ve smyslu § 38 daňového řádu.

23. Podle čl. I bodu 1 písm. a) pokynu je lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání dle § 116 odst. 1 daňového řádu, s výjimkou případů uvedených v bodu 2 písm. d) pokynu stanovena v délce 6 měsíců.
24. Podle čl. II bodu 1 věty čtvrté pokynu dojde-li ke zrušení rozhodnutí ve správním soudnictví a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení, běží lhůty stanovené v čl. I pro vydání nového rozhodnutí ve věci znovu ode dne, kdy se správci daně vrátí od soudu spisový materiál.
25. Podle čl. II bodu 2 věty třetí pokynu se běh lhůt staví po dobu soustředování či doplňování stanovisek a podkladů od osob zúčastněných na správě daní nebo ostatních správců daní, která jsou nezbytná pro vyřízení podání.
26. V řízení o registraci žalobce k DPH byl žalovanému po zrušení rozhodnutí rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové vrácen spisový materiál dne 30. 5. 2018. Posledním dnem základní šestiměsíční lhůty pro vyřízení odvolání ve smyslu čl. I bodu 1 písm. a) pokynu tedy byl den 30. 11. 2018. Vzhledem k tomu, že dne 15. 8. 2018 uložil žalovaný prvostupňovému správci daně (Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj) podle § 115 odst. 1 daňového řádu povinnost doplnit podklady pro rozhodnutí, jejichž cílem bude zjištění, zda žalobce vykonával v rozhodných zdaňovacích obdobích činnost neziskovou nebo činnost ekonomickou, tj. podnikatelskou, a doplněný spisový materiál nebyl žalovanému dosud vrácen, šestiměsíční lhůta po vydání rozhodnutí o odvolání byla tímto dnem zastavena a neběží. Tato lhůta opět začne běžet ode dne doručení doplněného spisového materiálu žalovanému.
27. Z uvedeného je zřejmé, že lhůta obvyklá stanovená vnitřním pokynem pro vyřízení odvolání dosud neuplynula (lhůta začne znovu běžet po obdržení doplněného spisového materiálu a uplyne cca 3,5 měsíce poté). Proto se soud ztotožnil se závěrem Generálního finančního ředitelství i žalovaného, že žalovaný nebyl (v době podání podnětu na ochranu před nečinností ani v době podání žaloby) a ani nyní není nečinný.
28. Podstatou žaloby je námitka, že v řízení již bylo shromážděno postačující množství důkazních prostředků pro vydání rozhodnutí o odvolání, a další provádění výslechů svědků - členů žalobce je neúčelné. Této argumentaci však soud nepřisvědčil.
29. V rozsudku ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Ans 3/2007-120, na který žalobce odkazoval, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„Nezbytným atributem ochrany práv jednotlivce je také její včasnost. Státní moc proto musí garantovat jednotlivci ochranu jeho práv dostatečně rychle. Smyslem žaloby na ochranu proti nečinnosti je zabezpečit onen časový rozměr ochrany práv jednotlivce, tedy předcházet vzniku nezákonné nečinnosti a zajistit odstranění stavu nezákonné nečinnosti a obnovení právního stavu založeného na dodržování zásady zákonnosti. Podle ustanovení § 3 odst. 3 správního řádu jsou správní orgány povinny svědomitě a odpovědně se zabývat každou věcí, která je předmětem řízení, vyřídit ji včas a bez zbytečných průtahů a použít nejvhodnějších prostředků, které vedou ke správnému vyřízení věci. Pokud by proto správní orgán prováděl nesmyslné a neúčelné úkony, například s cílem protahovat záměrně řízení, jednal by v rozporu s citovaným ustanovením a toto jednání by se svou povahou a závažnými právními důsledky jak z pohledu adresátů veřejné správy, tak i z hlediska ochrany veřejného zájmu, dalo charakterizovat jako nečinnost správního orgánu. Lze tedy konstatovat, že nesmyslná a*

neúčelná činnost je z obsahového hlediska nečinností, neboť se s nečinností ve svých důsledcích dá srovnat, jelikož vede k neodůvodněnému průtahu v řízení.“ K tomuto závěru se Nejvyšší správní soud přihlásil i v rozsudku ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 197/2014 - 25: „Nečinnost však nemusí spočívat pouze v pasivitě správního orgánu, nýbrž může spočívat i v činnosti, jež je nesmyslná a neúčelná, resp. tato činnost nevede k vydání meritorního rozhodnutí. Proto i pokud správní orgán provádí úkony, jež jsou však nesmyslné a neúčelné a jimiž se oddaluje rozhodnutí ve věci, lze toto jeho jednání jak z pohledu adresátů veřejné správy, tak i z hlediska ochrany veřejného zájmu charakterizovat jako nečinnost správního orgánu.“ V rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 7 Afs 519/2018-22 Nejvyšší správní soud k téže otázce uvedl, že „není rozhodující formální existence úkonů v určité časové souslednosti, ale to, zda jednotlivé úkony naplňují z hlediska objasnění věci kritérium účelnosti a nezbytnosti. O takový úkon se jedná tehdy, pokud lze od tohoto úkonu a způsobu jeho provedení rozumně očekávat, že směřuje k dosažení cíle příslušného kontrolního postupu, tj. zejména ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Naopak v případě úkonu činěného jen formálně nebo úkonu, u něhož je již před jeho provedením zjevné, že nemůže přispět k naplnění účelu kontrolního postupu, dochází k porušování zmíněné zásady rychlosti a ke vzniku zbytečných průtahů, jejichž důsledkem může pak být i konstatování, že se správce daně vůči daňovému subjektu dopustil nezákonného zásahu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Ans 1/2010 - 65, a ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 10/2011 - 170). Na druhou stranu nelze účelnost či nezbytnost provedeného úkonu posuzovat zpětně dle toho, zda bude následně osvědčen jako důkazní prostředek. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Ans 10/2011 - 170 uvedl, že „[z]a nečinnost správce daně nelze označit provedení důkazního prostředku či dožádání, u kterého rozumně předpokládal, že přispěje k uzavření vytýkácího řízení, ale které ve výsledku onen očekávaný posun ve věci nepřineslo. (...) Skutečnost, že protokol o výsledku svědka nebude následně osvědčen jako důkaz v daňovém řízení, sama o sobě neznamená, že správce daně úmyslně prodlužuje daňové řízení. Postačí, pokud se při jeho pořizování bylo rozumné domnívat, že přispěje k rozhodnutí ve věci.“ Úkon je tedy vždy třeba hodnotit toliko z toho hlediska, zda od něj bylo možné rozumně očekávat, že bude sloužit k účelu kontrolního postupu.“

30. Žalobci tedy lze v obecné rovině přisvědčit v tom, že nesmyslná a neúčelná činnost správního orgánu je ve svém důsledku nečinností, v daném případě však o takovou situaci nešlo.
31. Jak vyplývá ze spisového materiálu, žalovanému bylo ve zrušujícím rozsudku krajského soudu mimo jiné uloženo, aby provedl „porovnání neziskové činnosti žalobce ve vztahu k jeho případným ostatním činnostem“ (bod 64 rozsudku), resp. aby „pro posouzení, zda obrát žalobce dosáhl v určitém časovém úseku částky 1.000.000 Kč, vyjasnil, jaká část činnosti žalobce byla nezisková, a přesně určil, kde lze hledat hranici mezi ekonomickou a spolkovou činností“ (bod 65 rozsudku). Soud se v tomto ohledu ztotožnil s náhledem žalovaného, že pro účely zjištění principu fungování žalobce (spolku), resp. zjištění, jaká část činnosti žalobce je nezisková a jakou část lze považovat za podnikatelskou činnost, lze svědecké výpovědi členů spolku považovat za nezbytný důkazní prostředek. Prostřednictvím svědeckých výpovědí členů spolku lze nepochybně zjistit princip fungování spolku, přičemž pro zjištění charakteru činnosti spolku je nutné posoudit i vnímání činnosti spolku jeho vlastními členy. Výsledky členů spolku mohou rovněž sloužit k ověření pravdivosti dalších tvrzení žalobce týkajících se jeho činnosti. Pokud žalobce považuje za absurdní, „aby jeho statut byl determinován tím, jakým způsobem jeho činnost vnímají třetí

osoby“, je třeba zdůraznit, že členové spolku nejsou ve vztahu k žalobci třetími osobami, ale jsou to právě oni, kdo tvoří vlastní spolek.

32. V daném případě tedy bylo provádění výsledků svědků – členů žalobce zcela legitimní a tento postup nelze v žádném případě považovat *prima facie* za nesmyslné a neúčelné úkony, které by bylo třeba považovat z obsahového hlediska za nečinnost ve smyslu citované judikatury Nejvyššího správního soudu.
33. K počtu prováděných výsledků lze konstatovat, že prvostupňovému správci daně nebylo žalovaným určeno, jaký počet svědeckých výpovědí má provést za účelem řádně zjištěného skutkového stavu, ale správní úvaha ohledně počtu členů žalobce i obsahu výpovědí byla ponechána na něm. V obecné rovině lze přitom souhlasit s tvrzením žalovaného, že pro posouzení principu fungování žalobce je třeba vyslechnout takový počet členů, který lze považovat za reprezentativní vzorek členské základny žalobce. Správce daně byl ze strany žalovaného omezen pouze tím, aby v časovém rámci, který mu byl stanoven, doplnil skutkový stav tak, aby byl dostatečným podkladem pro rozhodnutí o odvolání. Lhůta pro doplnění spisového materiálu byla správci daně dvakrát prodloužena (poprvé do 30. 4. 2019 z důvodu rozsáhlosti požadovaného doplnění, podruhé do 30. 6. 2019 z důvodu obstrukčního jednání zmocněnce žalobce), přičemž takto stanovený termín lze s ohledem na okolnosti případu (relativní složitost věci, velký počet členů žalobce, jednání žalobce, resp. jeho zmocněnce) považovat za přiměřený. Žalobce ostatně proti stanovené lhůtě k provedení doplnění dokazování žádným způsobem nebrojil.
34. K obsahu protokolů o již provedených výsledcích svědků, resp. k namítané nadbytečnosti dalších výsledků, soud konstatuje, že otázka hodnocení provedených důkazů a posouzení jejich dostatečnosti pro rozhodnutí o odvolání není předmětem řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti, ale předmětem meritorního přezkumu rozhodnutí o registraci žalobce k DPH (to se týká i protokolů o výsledcích svědků, které byly k důkazu provedeny v rámci ústního jednání soudu). Soudu tedy nepřisluší se v rámci tohoto řízení k obsahu provedených svědeckých výpovědí, resp. jejich dostatečnosti pro účely rozhodnutí o odvolání jakkoli vyjadřovat.
35. Pokud žalobce namítal, že nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že nelze vyhovět požadavku na dílčí hodnocení provedených svědeckých výpovědí, tato námitka nijak nesouvisí s tvrzenou nečinností žalovaného. Soud se proto touto námitkou nezabýval.
36. Na rozhodnutí v dané věci nemůže mít vliv ani okolnost, že otázka statusu žalobce coby plátce DPH nebyla za dobu 3,5 roku pravomocně rozhodnuta. Pro účely řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti je rozhodující pouze období od zrušení předchozího odvolacího rozhodnutí soudem. Období, po které trvalo řízení u Krajského soudu v Hradci Králové (od 31. 10. 2016 do 26. 4. 2018) žalovaný nemohl nijak ovlivnit.
37. Z obsahu žaloby vyplývá, že jejím smyslem v podstatě nebylo se domoci vydání rozhodnutí ve věci, ale především zabránit provádění dalších výsledků svědků – členů žalobce. Tuto domněnku prokazuje jednání zmocněnce žalobce v průběhu odvolacího řízení, který se od prosince roku 2018 dopouštěl jednání, které lze považovat do určité míry za obstrukční. Jak vyplývá ze spisového materiálu, správce daně se pokoušel se žalobcem dohodnout na termínech konání výsledků svědků, načež žalobce reagoval dotazem, jaký je účel plánovaných svědeckých výpovědí, nebo sdělením, že absence v rozsahu 20 dní by společnost UNTAX paralyzovala. Na vyrozumění o výsledku svědků,

v nichž byl žalobce informován o předvolání 50 osob k výsledku v 17 dnech, reagoval žalobce podáním, v němž žádal o odročení celkem 10 nařízených termínů (v nichž mělo být vyslechnuto 29 svědků), a to z různých důvodů (zahraniční cesta, plánovaný lékařský zákrok, hlídání dítěte, plánovaná lékařská prohlídka), aniž by uvedené důvody jakkoli doložil, a aniž by navrhl alternativní termíny. Ačkoli lze subjektivně chápat, že žalobce daňové řízení „zatěžuje“ a volí pro prosazení svých práv určitou procesní strategii, lze dle názoru soudu dané jednání v jistém smyslu vyhodnotit jako obstrukční s cílem vyhnout se provedení svědeckých výpovědí, nebo alespoň jejich provedení pozdržet. Soud nepochybnuje, že žalobce má právo využívat všech zákonných prostředků, jak zabránit podle jeho názoru nezákonnému postupu správce daně, v případě, že však sám svým jednáním směřuje k prodloužení lhůty řízení, nelze se účinně domáhat ochrany proti nečinnosti správního orgánu.

VI. Závěr a náklady řízení

38. Po provedeném řízení soud neshledal žalovaného nečinným, pročez žalobu dle § 81 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
39. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal. Nadto žalovaný náhradu nákladů řízení ani nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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.

Brno 25. září 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu