

USNESENÍ

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **hkfree.org z. s.**
se sídlem v Hradci Králové, Akademika Heyrovského 1178/6
zastoupen: korporací UNTAX, s.r.o.
se sídlem U Továren 256/14, Praha 10

proti
žalovanému: **Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj**
se sídlem v Hradci Králové, Horova 17

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem,

takto:

- I. Žaloba se odmítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci se vrací soudní poplatek ve výši 4 000 Kč.

Odůvodnění:

1. Žalobce podal dne 2. 4. 2019 k zdejšímu soudu žalobu na ochranu před nezákonným zásahem Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj. Následně dne 3. 4. 2019 podal návrh na předběžné opatření podle ust. § 38 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů.
2. V žalobě konstatoval, že žalovaný vydal dne 1. března 2016 pod č. j. 318262/16/2701-40511-601065 rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty, kterým z moci úřední registroval žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty podle ust. § 129 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád") a podle ust. § 94 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném do 31. 12. 2012 (dále jen "zákon o DPH"). Žalobce proti shora citovanému rozhodnutí žalovaného brojl odvoláním ze dne 29. března 2016, které doplnil podáním ze dne 26. dubna 2016 a 23. července 2016. Odvolací finanční ředitelství o odvolání žalobce rozhodlo rozhodnutím ze dne 26. srpna 2016 pod č. j. 37881/16/5300-22443-711745, a to tak, že odvolání se zamítá a odvoláním napadené rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty vydané dne 1. března 2016 pod č. j. 318262/16/2701-40511-601065 se potvrzuje. Žalovaný proti výše citovanému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství brojl žalobou u zdejšího soudu na základě ust. § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "s. ř. s."). Rozsudkem ze dne 24. června 2018 pod č. j. 31 Af 51/2016-123 zdejší soud rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství

zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení, když konstatoval, že správce daně a žalovaný nedostatečně zjistili skutkový stav.

3. Dále žalobce uvedl, že Odvolací finanční ředitelství ve vazbě na názory vyslovené zdejším soudem uložilo žalovanému doplnit dokazování o provedení výsledků členů žalobce, a to na základě „podrobné analýzy odvolatelem předloženého seznamu řádných aktivních členů - správců zajistí prvostupňový správce daně 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 najisto vnímání odvolatelovy činnosti jeho vlastními aktivními členy."
4. Dále konstatoval, že vyrozuměním o výsledku svědka ze dne 1. března 2019 pod č. j. 357354/19/2701-60561-609364 a vyrozuměním o výsledku svědka ze dne 4. března 2019 pod č. j. 363707/19/2701-60561-604041, která byla žalobci doručena dne 11. března 2019, žalovaný oznámil žalobci provádění dalších výsledků svědků v počtu celkem padesáti osob, v plánovaných termínech mezi 20. březnem 2019 a 29. dubnem 2019. Žalobce se obrátil na žalovaného s návrhem ze dne 13. března 2019 na odročení výsledků svědků v deseti z celkem sedmnácti výsledkových dnů podle výše citovaných vyrozumění. Žalobce návrh odůvodnil dílem pracovními, dílem osobními a dílem zdravotními důvody, znemožňujícími přítomnost zástupce žalobce u výsledků svědků v plánovaných termínech. Sdělením žalovaného vydaným dne 19. března 2019 pod č. j. 469388/19/2701-60561-604041 žalovaný návrhu žalobce na odročení výsledků svědků nevyhověl, s odkazem na ust. § 96 odst. 5 daňového řádu, ze kterého podle názoru žalovaného vyplývá, že *„být přítomen výsledku svědka je právem, nikoliv povinností daňového subjektu tedy ponecháno na zvážení, tj. projevu svobodné vůle daňového subjektu, zda se svědecké výpovědi zúčastní či nikoliv."* Dne 20. března 2019 žalovaný započal s prováděním dalších výsledků svědků v plánovaných termínech mezi 20. březnem 2019 a 29. dubnem 2019 v zatím určeném počtu celkem padesáti osob.
5. Nezákonnost zásahu žalovaného spatřuje žalobce v tom, že žalovaný provádí výsledky svědků způsobem, kterým fakticky znemožnil žalobci využít jeho zákonné právo být prostřednictvím svého zástupce přítomen výsledku svědků a klást jim otázky v rámci dokazování svých práv a povinností, zaručené v ust. § 96 odst. 5 první věty daňového řádu. Zároveň žalovaný tím, že fakticky znemožnil žalobci nechat se v řízení zastupovat zvoleným zástupcem, zkrátil ústavní právo žalobce na právní pomoc, zaručené ust. čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.
6. Žalobce dále uvedl, že se obrací na soud s touto žalobou, neboť nemá jinou možnost, jak se domáhat ochrany před konáním žalovaného, když zákon žádný přímý prostředek ochrany neposkytuje. Navíc případná stížnost podle § 261 daňového řádu je předem odsouzena k zamítnutí. Zároveň ani nelze předvídat další průběh daňového řízení ve věci registrace žalobce jako plátce z přidané hodnoty, tj. odvolacího řízení obnoveného po zrušujícím rozsudku zdejšího soudu, a tudíž ani nelze vůbec dát odpověď na otázku, zda by někdy v budoucnu byla žalobci dána možnost domáhat se nápravy jinými prostředky. Lze se ovšem důvodně domnívat, že náprava jinými prostředky je v dané věci zcela vyloučena, a to i v případě, že by zdejší soud znovu rozhodoval o rozhodnutí ve věci registrace žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty, neboť výše uvedené konání žalovaného, jakkoliv je podle názoru žalobce nezákonné a protiústavní, nemusí mít nutně dopad na zákonnost rozhodnutí o registraci žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty.

7. Svůj právní názor o přípustnosti této žaloby žalobce opírá o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, podle kterého *„daňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat subjektivní veřejná práva další.“* Jakkoliv se citovaný právní názor Nejvyššího správního soudu vztahuje k daňové kontrole, která je podle Nejvyššího správního soudu „svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím“, lze tento právní názor beze zbytku vztáhnout i na posuzovanou věc, neboť pro posouzení nezákonnosti zásahu je podle názoru žalobce zcela nerozhodné, zda předmětné úkony prováděné správcem daně při dokazování jsou jím prováděny v rámci daňové kontroly, nebo jsou prováděny v rámci obnoveného odvolacího řízení po zrušujícím rozsudku zdejšího soudu. Podstata je totiž zcela shodná.
8. Dále žalobce uvedl, že žalovaný zorganizoval a zahájil provádění celkem padesáti výslechů svědků v po sobě bezprostředně navazujících termínech, čímž fakticky zabránil tomu, aby se právní zástupce žalobce mohl výslechů zúčastnit. Je zřejmé, že profesionální zástupce nemůže v těsném sledu mít k dispozici volných 17 celých pracovních dní. Vyslovil přesvědčení, že nařízení výslechů žalovaným patrně směřovalo k cíli zástupce žalobce odstranit. Žalobcem zvolený zástupce korporace UNTAX, s.r.o., která svou činnost vykonává za pomoci jediného odpovědného daňového poradce, přitom zastupuje žalobce od samého počátku daňového řízení a je tudíž s předmětem řízení natolik obeznámen, že je prakticky vyloučeno, aby za něj žalobce v této fázi řízení našel rovnocennou náhradu.
9. Dále zdůraznil, že mu není znám žádný rozumný důvod, pro který nebylo možné vyhovět jeho návrhu na odročení dvaceti devíti výslechů svědků v deseti výslechových dnech. Měl za to, že ust. § 96 odst. 5 daňového řádu však žalovaný aplikoval nesprávným způsobem, když uvedl, že *„být přítomen výslechu svědka je právem, nikoliv povinností daňového subjektu a je tedy ponecháno na zvážení, tj. projevu svobodné vůle daňového subjektu, zda se svědecké výpovědi zúčastní či nikoliv.“* Citovaná úvaha je však dle žalobce pro danou věc nepatřičná, neboť žalobce se svého zákonného práva být přítomen výslechu svědků nikdy nevzdal. Naopak opakovaně projevil svou vůli se svědeckých výpovědí zúčastnit a svého zákonného práva tak využít.
10. Žalobce považoval za nepochybné, že právu daňového subjektu být přítomen výslechu svědka odpovídá povinnost správce daně daňovému subjektu jeho přítomnost u výslechu svědka fakticky, a nejen formálně umožnit. Této povinnosti však správce daně v dané věci nedostál, když naplánoval výslechy svědků takovým způsobem, že přítomnost zástupce žalobce u některých výslechů fakticky znemožnil a návrhu žalobce na odročení některých z nich nevyhověl. Zcela bez významu přitom není nejen samotný počet žalovaným předvolaných svědků, ale i ta okolnost, že Odvolací finanční ředitelství a ani žalovaný dosud nevyjevili, jakým způsobem mohou další prováděné výslechy svědků přispět k prokázání skutkové okolnosti podle názoru zdejšího soudu zcela zásadního významu, kterou však soud ve shora citovaném rozsudku shledal jako neobjasněnou, tzn. k provedení podrobné analýzy činnosti žalobce za účelem vyvození závěru, zda touto činností dochází k narušení hospodářské soutěže ve smyslu ust. § 61 písm. a) zákona o DPH. Především není jasné, jakým způsobem „vnímání činnosti žalobce jeho vlastními

členy", jehož objasnění podle vyjádření Odvolacího finančního ředitelství je účelem svědeckých výpovědí, může přispět k zodpovězení otázky, zda činností žalobce dochází k narušení hospodářské soutěže, a tudíž k napravení vad dokazování, konstatovaných zdejší soudem. Podle názoru žalobce bylo povinností Odvolacího finančního ředitelství dát na tuto otázku logickou a jednoznačnou odpověď, a to ještě před zahájením provádění výsledků svědků.

11. Podle názoru žalobce nelze ani souhlasit s právním názorem zastávaným Odvolacím finančním ředitelstvím, že daňový řád a judikatura Nejvyššího správního soudu neumožňuje provedení dílčího hodnocení svědeckých výpovědí, a tudíž že Odvolací finanční ředitelství nemůže seznámit žalobce s hodnocením dvaceti doposud provedených svědeckých výpovědí. Požadavek na co možná úplné zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně ve smyslu ust. § 92 odst. 5 daňového řádu nelze podle názoru žalobce zaměňovat s absurdním nárokem na shromáždění co možná největšího možného množství důkazních prostředků správcem daně ještě před tím, než správce daně přistoupí k jejich hodnocení. Naopak zásada spolupráce ve smyslu ust. § 6 odst. 2 daňového řádu a zásada hospodárnosti ve smyslu ust. § 7 odst. 2 daňového řádu platí i v té fázi dílčího daňového řízení, kdy správce daně provádí dokazování. Podle názoru žalobce i na obnovené odvolací řízení po zrušujícím rozsudku zdejšího soudu lze vztáhnout názor Ústavního soudu, vyslovený v usnesení ze dne 5. listopadu 2002, sp. zn. II. ÚS 571/02). Z uvedeného vyplývá, že bylo povinností Odvolacího finančního ředitelství seznámit žalobce s hodnocením doposud provedených svědeckých výpovědí, jakož i s účelem provádění dalších výsledků svědků.
12. Posouzením jednotlivých žalobních bodů dospěl krajský soud k závěru, že řízení o této žalobě nemohlo proběhnout a krajský soud ji ve smyslu ust. § 46 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“) musel odmítnout, jelikož chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném tvrzení nezákonného zásahu.
13. Z jednotlivých žalobních námitek a rovněž tak z příloh předložených žalobce při podání žaloby samotné lze nepochybně dovodit, že žalobce nesouhlasí s postupem žalovaného, který nevyhověl jeho žádosti o změnu termínu výsledků svědků, tento postup považuje za nezákonný zásah a žádá soud, aby provádění těchto výsledků bez účasti zástupce žalobce bylo soudem za takový zásah označeno a rovněž aby žalovanému bylo výrokem soudu zakázáno provádět výsledky v rámci obnoveného odvolacího řízení a to konkrétně ve dnech 4. 4. 2019 až 29. 4. 2019.
14. Krajský soud při posouzení žaloby vycházel z ust. § 96 odst. 5 daňového řádu, dle něhož *„Daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností, o provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.“* Z dané právní úpravy tedy vyplývá, že povinností správce daně je v první řadě daňový subjekt řádně obeznámit o tom, že bude v určený termín proveden výslech svědka. Je rovněž nepochybné, že daňový subjekt má právo se tohoto výsledku zúčastnit a svědkovi klást otázky. Účast daňového subjektu při výsledku však nelze klást na roveň jeho povinnosti. Daňový subjekt může zvážit, zda se výsledku svědků zúčastní sám osobně, či zda touto účastí pověří svého zástupce. Může samozřejmě nastat situace, že takové účasti na výsledku může bránit daňovému subjektu jakékoliv důvody. V takovém případě záleží na zvážení správce daně, zda takové důvody zohlední a případné žádosti daňového subjektu o změnu termínu výsledku svědka vyhoví nebo nevyhoví. Daňový řád v takovém případě neukládá správci

daně žádný závazný postup, kterým by se musel řídit. Je rovněž nepochybné, že žalobce má možnost si v případě, že se jeho zástupce nemůže stanovenému termínu předpokládaného výsledku svědka podvolit, zvolit jiného zástupce pro tyto účely. Lze přitom samozřejmě připustit, že tento nový zástupce již nemusí být s předmětem věci tak detailně obeznámen jako zástupce původní, nicméně je třeba zdůraznit, že zohlednění této okolnosti správcem daně daňový řád nepřipouští. Ústavní právo žalobce na právní pomoc, zaručené ust. čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, tak není dotčeno.

15. Hodnocením nastalé situace z pohledu příslušných ustanovení daňového řádu krajský soud konstatuje, že v projednávané věci nebyla splněna podmínka řízení spočívající v přípustitelném tvrzení nezákonného zásahu. Je totiž zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze zásahem ve smyslu legislativní zkratky v § 84 s.ř.s., proto musí být tato žaloba odmítnuta ve smyslu ust. § 46 odst. 1 písm. a) dané právní úpravy. Z žaloby je totiž na první pohled zřejmé, že nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, je zjevná a nepochybná. Takto vyslovený právní názor je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vyslovenou v jeho rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č.j. 7 As 155/2015-160, v němž rozšířený senát upřesnil, že *„chybí-li podmínka řízení spočívající v přípustitelném tvrzení nezákonného zásahu, je třeba takovou žalobu odmítnout“*. Obdobné stanovisko zaujal Nejvyšší správní soud i ve svém rozsudku ze dne 14. 3. 2019, č.j. 5 As 194/2018-26, v němž dále uvedl, že *„Tento rozsudek (myšleno rozsudek sp. zn. 7 As 155/2015) byl sice následně zrušen nálesem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, avšak z důvodů nevztahujících se k citovanému závěru. Ten se naopak stal základem navazující judikatury Nejvyššího správního soudu i krajských soudů ve správním soudnictví (např. usnesení Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2018 č.j. 9 A 17/2018-48).“*
16. Krajský soud nepřehlédl, že žalobce následně po podání žaloby podal i návrh na předběžné opatření. Vzhledem k tomu, že o podané žalobě rozhodl soud přednostně, pozbyl uvedený návrh na předběžné opatření na významu a postup dle ust. § 38 odst. 3 s.ř.s. se tak stal bezpředmětným.
17. Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 3 s.ř.s. Žaloba byla odmítnuta, a proto žádný z účastníků nemá právo na jejich náhradu.
18. Návrh žalobce byl před prvním jednáním odmítnut, proto krajský soud žalobci vrátil zaplacený soudní poplatek v celkové výši 4 000 Kč (ust. § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 12. dubna 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu