

USNESENÍ

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Ondřeje Bartoše a Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **EKS Factoring s.r.o.**, IČ 27143520
sídlem Mlýnská 22/4, 160 00 Praha 6
zastoupená advokátem Mgr. Vojtěchem Hamanem
sídlem Masarykovo náměstí 110/64, 586 01 Jihlava

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, IČ 72080043
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu

takto:

- I. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v provedení výsledku svědka L. Š. dne 17. 4. 2023 se odmítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Žalovaný zahájil dne 16. 7. 2020 daňovou kontrolu žalobkyně, předmětem daňové kontroly byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2018 až prosinec 2018, leden, únor a červen 2019 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. V průběhu daňové kontroly byl dne 17. 4. 2023 uskutečněn výslech svědka L. Š.
2. Žalobkyně podala z důvodu provedení uvedeného výsledku zásahovou žalobu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (dále jen „*soudní řád správní*“ nebo jen „*s. ř. s.*“), neboť měla za to, že výslech byl nezákonný. Jeho nezákonnost spatřovala v tom, že se výsledku účastnily úřední osoby provádějící daňovou kontrolu, u kterých měly existovat důvodné pochybnosti o jejich nepodjatosti. Před uskutečněním výsledku žalobkyně podala námitku podjatosti těchto úředních osob, do doby provedení výsledku nebyla vyřízena. Provedení daného výsledku nebylo neodkladným úkonem, byl tak porušen § 77 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „*daňový řád*“), čímž došlo k zásahu do práv žalobkyně.
3. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Uvedl, že žalobkyně odůvodňovala svoji námitku pouze procesním postupem úředních osob. O nepodjatosti úředních osob tedy neexistovaly důvodné pochybnosti. O námitce bylo rozhodnuto později po výsledku svědka tak, že žalobkyni vyhověno nebylo.

4. Při jednání soudu žalobkyně ústy svého právního zástupce zdůraznila své závěry týkající se důvodných pochybností o nepodjatosti úředních osob a uvedla, že nezákonný zásah lze spatřovat v tom, že úřední osoby, které se výsledku účastnily, se jej účastnit neměly, avšak rozhodovaly následně o doměření daně; jde tedy o přímý majetkový zásah. Žalovaný převážně zopakoval vyjádření k žalobě.
5. Podle § 46 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního soud usnesením odmítne návrh, jestliže soud o téže věci již rozhodl nebo o téže věci již řízení u soudu probíhá nebo nejsou-li splněny jiné podmínky řízení a tento nedostatek je neodstranitelný nebo přes výzvu soudu nebyl odstraněn, a nelze proto v řízení pokračovat.
6. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu k přípustnosti zásahových žalob proti procesním krokům správních orgánů a tedy i správce daně vyplývá, že prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení. Pomocí zásahové žaloby nelze docílit předstižného posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu, ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, kterým by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň. Extenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení v nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. To by v podstatě znamenalo zablokování probíhajícího daňového řízení [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95, ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016-51, bod 20 a usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, bod 42]. Rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz.
7. Judikatura správních soudů však dovodila, že zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá, a to za situace, kdy nejsou splněny časové nebo jiné podmínky jejího zahájení a provádění (např. uplynula lhůta pro stanovení daně či nejsou splněny zákonné podmínky pro opakování daňové kontroly). Dále lze brojit zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu správcem daně v rámci kontroly, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách či obydlí daňového subjektu. Brojit lze také proti provádění úkonů, jež vybočují ze zákonného účelu daňového řízení, typicky proti provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irrelevantních nebo neúčelných důkazů. Daňový subjekt je také oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Smyslem a podstatou připuštění zásahové žaloby ve shora popsanych věcech (např. další vedení kontroly či jiné zásahy do soukromé sféry) je ochrana daňového subjektu před tím, aby nebyl materiálně zatěžován a omezován či obtěžován reálně ve svých právech. Toto omezování lze například ilustrovat tím, že daňový subjekt či jeho pracovníci jsou zatíženi povinností poskytovat součinnost správci daně či jsou povinni činit kroky či činnosti, které by jinak činit nemuseli.

8. Zásahovou žalobou naopak nelze brojit proti různým procesním pochybením v průběhu správního nebo daňového řízení, které ovšem jako celek není nezákonné, například pokud správce daně neumožní daňovému subjektu nahlédnout v průběhu kontroly do spisu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, bod 42 a rozsudky NSS ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Aps 1/2011-101, bod 46, ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39, bod 29).
9. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vymezil podmínky, které musí být splněny, aby se jednalo o nezákonný zásah (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, a ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 As 117/2017-46, bod 13). Jedná se o následujících 5 podmínek, které musí být splněny kumulativně: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem správního orgánu v širším smyslu, který není rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu, nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka).
10. Soud v nyní souzené věci dospěl k závěru, že nebyla splněna podmínka řízení spočívající v přípustitelném tvrzení nezákonného zásahu, neboť žalobkyní naříkané provedení výsledku svědka za daných okolností nemůže být pojmově zásahem ve smyslu § 82 soudního řádu správního. Jak vyplývá ze shora uvedeného, je v závislosti na okolnostech konkrétního případu možné, aby i čistě procesní úkon správního orgánu byl výjimečně zásahem ve smyslu § 82 soudního řádu správního. O takovou situaci se však v projednávané věci nejedná. Samotný výslech svědka může přinést jisté (zejm. časové) omezení této osoby a již jen nepatrné, pokud vůbec myslitelné omezení daňového subjektu. Pokud daňový subjekt hodlal využít práva být přítomen u výsledku svědka, toto jeho eventuální omezení (v úvahu připadá opět především jen časové) by tak jako tak existovalo i v situaci, kdyby svědek byl vyslechnut později či jinými (dle žalobkyně nepodjatými) osobami.
11. Žalobkyně v žalobě popsala, v čem spatřuje nesprávnost postupu žalovaného, pokud jde o provedení výsledku L. Š. Tvrdila, že provedení daného výsledku bylo nezákonné, protože jej provedly úřední osoby, ohledně kterých byla žalobkyní vznesena námitka podjatosti, ač o této námitce nebylo k datu provedení výsledku rozhodnuto. Podrobně popsala, na základě jakých skutečností jejich podjatost dovozuje. Žalobkyně také podrobně argumentovala, proč provedení výsledku L. Š. nebylo neodkladným úkonem ve smyslu § 77 odst. 3 daňového řádu. Soud má však za to, že z tvrzení žalobkyně se nepodává, že by v dané věci výslech svědka L. Š. představoval nadbytečný, irrelevantní či neúčelný důkaz či že by se jednalo o úkon, který zjevně nesměřoval k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností nebo šlo o úkon zjevně nepřiměřený. Z tvrzení žalobkyně ani nevyplývá, že by se jednalo o úkon, při jehož provádění došlo k vybočení ze zákonných mezí, v důsledku čehož by došlo k zásadnímu zásahu do soukromé sféry žalobkyně nebo že by zde byly jiné výjimečné okolnosti, pro které by bylo lze dospět k závěru, že by provedení daného výsledku mohlo být nezákonným zásahem ve smyslu § 82 soudního řádu správního, jak uvádí shora citovaná judikatura. Soud takové skutečnosti ani jinak ze správního spisu nezjistil.
12. Lze shrnout, že žalobkyně svými námitkami zpochybňuje zákonnost provedeného výsledku. Nenamítá však takové pochybení, které by mohlo představovat nezákonný

zásah dle § 82 soudního řádu správního ve smyslu shora citované judikatury. Prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují intervenci do práv účastníka řízení (srov. např. shora citovaný rozsudek NSS č. j. 8 Aps 2/2006-95). V této souvislosti soud konstatuje, že žalobkyně v žalobě či poté v průběhu soudního řízení ani dostatečně konkrétně netvrdila, jak byla tvrzeným zásahem zkrácena na svých právech. Pokud výsledky prováděly úřední osoby, ohledně kterých byla podána námitka podjatosti, o které nebylo ke dni konání výsledku rozhodnuto, nelze to samo o sobě považovat za přímý zásah do práv žalobkyně v důsledku předmětného postupu žalovaného, a to ani tehdy, pokud by došlo k porušení § 77 odst. 3 daňového řádu (tedy pokud by se nejednalo o neodkladný úkon). Stejně tak přímým zkrácením na právech žalobkyně není samotná skutečnost, že svědek vypovídal ohledně plnění, u něhož výše daně z přidané hodnoty činí několik milionů korun či hypotetická nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, která by mohla být způsobena hodnocením protokolu o výsledku daného svědka. Jiné potenciální omezení žalobkyně, tedy zásah soud v terénu této konkrétní věci nenalezl a žalobkyně jej konkrétně neoznačila. Prostý nesouhlas daňového subjektu s procesním postupem správce daně, který se později neukázal jakkoli podloženým (viz též úroveň důvodnosti pochybností o nepodjatosti úředních osob), nemůže být relevantním podkladem pro úspěšnou zásahovou žalobu.

13. Žalobkyně má zcela jistě možnost bránit se (po splnění zákonem stanovených podmínek) proti výstupům z daňového řízení (platebním výměrům) řádnými opravnými prostředky, popř. i žalobou podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního (§ 65 a násl. s. ř. s.). V rámci žaloby proti rozhodnutí správního orgánu pak lze namítat také procesní pochybení konečnému rozhodnutí předcházející (tedy i nezákonnost provedeného výsledku v průběhu daňové kontroly). Soudní ochrana podle § 82 a násl. soudního řádu správního se uplatní jen tam, kde jiná ochrana není (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004-90). Institut žaloby proti nezákonnému zásahu nemůže být vykládán jako jakási náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a není proto ani v procesní dispozici účastníka řízení volit, kterou z těchto žalob bude pro sebe považovat za výhodnější a která řízení tedy bude iniciovat. Určujícím kritériem pro podání zásahové žaloby není procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004-42).
14. Lze tedy uzavřít, že v dané věci nebyla naplněna podmínka řízení spočívající v přípustitelném tvrzení nezákonného zásahu. Soud proto žalobu, aniž by se věcně a podrobně zabýval žalobními námitkami, podle ust. § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl (výrok I).
15. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle ust. § 60 odst. 3 soudního řádu správního, podle kterého žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta (výrok II). Soudní poplatek žalobkyni vrácen nebyl, neboť ve věci se konalo soudní jednání.

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 nejblíže 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.

Pardubice, 15. listopadu 2023

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu