



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mráčky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **SSG s.r.o.**, se sídlem Beethovenova 948/20, Chomutov, zast. Mgr. Ing. Vlastimilem Němcem, advokátem se sídlem Kadaňská 3550/39, Chomutov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 10. 2019, čj. 15 A 21/2019-125,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s., opakovaně doplňovanou a modifikovanou, se žalobkyně domáhala, aby krajský soud určil, že provádění daňové kontroly DPH za zdaňovací období duben 2013 až prosinec 2013 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, bylo nezákonným zásahem. Žalobkyně současně požadovala, aby soud vyslovil, že doměřovací řízení ohledně uvedených daní bylo a je nezákonným zásahem, aby přikázal žalovanému do deseti dnů od právní moci rozsudku ukončit doměřovací řízení a aby mu zakázal provádět jakékoli další úkony ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím započatým v roce 2013.

[2] Krajský soud žalobu dílem odmítl, dílem zamítl. Věcně posoudil jednotlivé námitky směřující k tomu, že daňová kontrola probíhá po uplynutí lhůty pro vyměření daně. Tyto námitky shledal jako nedůvodné. Naopak odmítl žalobu pro nepřípustnost ve smyslu § 85 s. ř. s. v té části,

kde se stěžovatelka domáhala ochrany proti procesním postupům správních orgánů, které vyústily ve vydání rozhodnutí. Proti tomuto rozhodnutí lze podat žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalované

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu velmi obsáhlou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), d) a e) s. ř. s. V kasační stížnosti v první řadě tvrdí, že krajský soud nerozhodl podle úplného správního spisu. Stěžovatelka upozorňuje na prekluzi obou daní, které byly předmětem daňové kontroly. U daně z příjmů právnických osob je třeba určit počátek lhůty pro vyměření daně dle § 136 odst. 2 daňového řádu na den 1. 7. 2014, poslední den lhůty byl 1. 7. 2017. U DPH za poslední období, tedy prosinec 2013, je počátkem dle § 136 odst. 4 daňového řádu den 26. 1. 2014 a konec 26. 1. 2017. U DPH za první kontrolované období (duben 2013) pak jde o začátek 26. 5. 2013 a konec 26. 5. 2016. Podobně jako v žalobním řízení stěžovatelka opakuje, že daňová kontrola nebyla nikdy zahájena žádnou osobou oprávněnou jednat jménem státu. Dále se prý soud zabýval otázkou místního šetření z 29. 6. 2015 a v odůvodnění v podstatě řekl, že „*místní šetření bylo k jinému subjektu, nebylo zneužito a žalovaný se nedozvěděl žádné informace o stěžovateli samém*“. Podstatné ovšem je dle stěžovatelky to, že soud vycházel z neúplného správního spisu.

[4] Stěžovatelka též kritizuje odmítnutí části žaloby. K tomu vysvětluje, že zásahové žaloby jsou doplňkové v situaci, kdy nelze žalobu na rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s. vůbec podat. Výjimkou z tohoto pravidla je údajně § 75 odst. 2 *in fine* s. ř. s., tedy možnost (nutnost) žalovat samostatně zákonnost podkladových úkonů správního orgánu. Smyslem je koncentrace přezkumné činnosti ve správním soudnictví na hlavní především hmotněprávní otázky napadeného rozhodnutí tak, aby soudy ve správním soudnictví nebyly zdržovány a zatěžovány, a odváděna jejich pozornost všelijakými procesními pochybeními správních orgánů (vedení spisů, výsledky svědků, dokazování, projednávání kontrolních zpráv a další).

[5] Z těchto důvodů stěžovatelka žádá NSS, aby napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný se v řízení o kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přítom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[8] NSS se předně musí vyjádřit k poněkud nepřehlednému stylu, jakým zástupce stěžovatelky kasační stížnost sepsal. Kasační stížnost sama o sobě je obsažná, nadto opakovaně odkazuje na jiná podání (vyjádření), která stěžovatelka učinila v řízení o žalobě. Tímto způsobem nicméně stěžovatelka činí stížnostní argumentaci nepřehlednou a chaotickou. Nadto si NSS všimá toho, že kasační stížnost je zjevně kompilací několika podání, jednotlivé odkazované části někde chybí (např. v bodě 12 odkazovaná část E.) nebo bez zřejmého důvodu text končí uprostřed věty (např. bod 37).

[9] Stěžovatelka byla v kasační stížnosti povinna vyličit, jakých konkrétních nezákonných úvah, hodnocení či závěrů se krajský soud dopustil, respektive které nezákonnosti správního orgánu neodhalil. Pokud stěžovatelka odkazuje na okolnosti, které jsou popsány či jinak

pokračování

zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Afs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). NSS proto nijak neposuzoval obecné odkazy stěžovatelky na správní spis či její dvě (nadto velmi obsáhlá) vyjádření podaná v řízení před krajským soudem, ledaže stěžovatelka naprosto přesně specifikovala, o jakou část vyjádření se má jednat (srov. rozsudek ze dne 28. 8. 2008, čj. 2 As 43/2005-79).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podle § 82 s. ř. s. může podat žalobu každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo.

[12] Zásahová žaloba není nějakým univerzálním prostředkem ochrany proti *jakémukoliv* úkonu správního orgánu, který se žalobci nelíbí. Právě naopak. Je subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči právním prostředkům dostupným u správních orgánů (viz § 85 s. ř. s., srov. k tomu např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, věc *Lesy Vyšší Brod*) nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Jinak řečeno, zásahová žaloba plní roli pomocného nástroje ochrany a doplňku tam, kam ochrana žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008-98, *Olomoucký kraj*, bod 18).

[13] Podle okolností může být zahájení i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojit zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. (viz již cit. usnesení rozšířeného senátu 2 Afs 144/2004, *Lesy Vyšší Brod*). NSS v této souvislosti judikoval, že „[d]aňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. [...] Od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah“ (rozsudek ze dne 31. 7. 2006, čj. 8 Aps 2/2006-95, zvýraznění doplněno).

[14] Samotná (nezákonná) kontrola a s ní spojené požadavky jsou ve svém celku ve vztahu ke kontrolovanému subjektu zpravidla natolik invazivní, že lze vskutku hovořit o přímém zkrácení na právech ve smyslu § 82 s. ř. s. Bez poskytnutí ochrany proti probíhající nezákonné daňové kontrole formou žaloby podle § 82 s. ř. s. by byly kontrolované subjekty ponechány napospas možné svévoli veřejné moci, zejména pokud by kontrola nevyústila v žádné správní rozhodnutí, které by bylo možné napadnout (základní) žalobou proti rozhodnutí upravenou v § 65 násl. s. ř. s. (srov. již cit. usnesení rozšířeného senátu 2 Afs 144/2004, *Lesy Vyšší Brod*, nebo nověji usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, věc *ALGON PLUS*, bod 42, v němž NSS vysvětlil, za jakých okolností se lze bránit proti daňové kontrole jako celku).

[15] Stěžovatelka v tomto případě předně brojí proti daňové kontrole jako takové, a to s ohledem na prekluzi možnosti daň stanovit.

Otázka řádného zahájení daňové kontroly

[16] Konkrétně především tvrdí, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena osobou oprávněnou jednat jménem státu. Proto lhůta marně uplynula. K tomu upřesňuje, že dne 3. 5. 2016 byly v sídle stěžovatelky dvě zaměstnankyně žalovaného. Nezpochybňuje jejich totožnost, ani to, že jsou (nebo tehdy byly) pracovnice finanční správy. Stěžovatelka již v žalobě položila jinou otázku, kterou z žádného úředního záznamu ani služebního průkazu nelze vyčíst – totiž zda dotyčné osoby v dané době byly nebo nebyly oprávněny jednat jménem státu a pokud nebyly, jaké to má dopady. Krajský soud prý tuto žalobní námitku nepochopil a řešil úplně jinou otázku. V tomto stěžovatelka odkazuje též na zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád).

[17] NSS nesouhlasí, že by se snad krajský soud k tomuto žalobnímu bodu vyjádřil nedostatečně (srov. k tomu body 35-37 napadeného rozsudku). K této otázce zcela srozumitelně krom jiného reprodukoval obsah a význam § 12 daňového řádu a rozvedl judikaturu, která se již k této otázce opakovaně vyslovila. Upozornil, že § 12 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013, tj. před novelou provedenou zákonem č. 458/2011 Sb., předvídal vyhotovení úředního záznamu o pověření úřední osoby, jeho smysl však byl pouze informativní, tento úřední záznam nezakládal pravomoc konkrétní úřední osoby provádět jednotlivé úkony a jeho absence, resp. absence prvotního pověření neměla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. K tomu krajský soud dodal, že daňový řád ve znění účinném v době zahájení (květen 2016) a trvání daňové kontroly již vyhotovení úředního záznamu o pověření úřední osoby a jeho založení do správního spisu nevyžadoval.

[18] Se závěry krajského soudu NSS plně souhlasí, jsou ostatně v souladu též s jeho vlastní judikaturou (srov. již krajským soudem cit. rozsudky NSS ze dne 22. 10. 2015, čj. 8 Afs 37/2015-59, věc *GAME TEAM PLUS*, ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 371/2017-69, nebo ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 372/2017-89, které se všechny vyjadřovaly k úpravě § 12 daňového řádu do konce roku 2013).

[19] Podle § 12 daňového řádu, ve znění od 1. 1. 2014, správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob (odst. 1). Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona (odst. 2). V daném případě byly obě pracovnice žalovaného, které zahajovaly daňovou kontrolu, zaměstnankyně finanční správy, tedy byly úřední osoby ve smyslu § 12 odst. 1 a 2 daňového řádu.

[20] Podle § 12 odst. 3 daňového řádu úřední osoba prokazuje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem. Podle § 12 odst. 4 daňového řádu o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba *na požádání* osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena.

[21] NSS již k nové úpravě vysvětlil, že zákonodárce shledal počínaje rokem 2014 požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě nadbytečným a za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat. Účelem procesní úpravy před rokem 2014 „bylo *zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela*. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhované úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou“ (sněmovní tisk č. 473/0, 6. volební období, www.psp.cz, blíže viz

pokračování

cit. rozsudek 10 Afs 371/2017, body 102-106, kde NSS dospěl k závěru, že ani absence prvotního pověření neměla za předchozí právní úpravy vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé).

[22] Úřední záznam, jehož se v rozporu s textem § 12 daňového řádu a nesprávným odkazem na kontrolní řád dovolává stěžovatelka (daňový řád obsahuje svébytnou úpravu daňového procesu včetně daňové kontroly, takže použití kontrolního řádu tu není namístě, nadto § 12 daňového řádu obsahuje výslovně jinou úpravu než § 5 kontrolního řádu), ani za předchozí právní úpravy před rokem 2014 sám o sobě nezakládal pravomoc konkrétního úředníka provádět jednotlivé úkony. Jak k témuž detailně vysvětluje cit. rozsudek 8 Afs 37/2015-59, *GAME TEAM PLUS*, v bodech 49 až 50, pouhá skutečnost, že ve spisu nebyl za právní úpravy před rokem 2014 založen úřední záznam o tom, že určitá osoba „je oprávněnou úřední osobou ve věci stěžovatele, proto nevede bez dalšího k závěru, že napadené rozhodnutí podepsala neoprávněná osoba. Orgánem věcně (a místně) příslušným k vydání rozhodnutí byl správní orgán (žalovaný) jako celek, určení oprávněných úředních osob bylo především otázkou vnitřní příslušnosti v rámci daného orgánu“. Klíčové bylo dle osmého senátu, že žalovaný (podobně jako ve věci nynější) opakovaně potvrdil pravomoc oné osoby v řízení před správními soudy.

[23] Jak tedy plyne z judikatury (např. věc *GAME TEAM PLUS*, bod 50, a další judikatura cit. v bodě [18] shora), spekulace stěžovatelky zcela zatemňují skutečný smysl § 12 daňového řádu. Je jím umožnit daňovému subjektu právo uplatnit případnou námitku podjatosti. Takovou námitku však stěžovatelka nevznesla. NSS podobně jako v předchozích rozhodnutích opakuje, že stěžovatelka jistě mohla v případě pochybností požádat podle § 12 odst. 4 daňového řádu o sdělení, kdo je úřední osobou v její věci. Této možnosti také nevyužila.

[24] NSS tedy uzavírá, že se k tomuto žalobnímu bodu krajský soud vyjádřil zcela dostatečně. Rozhodně není pochybením, pokud se nevyjadřoval k nejružnějším bizarním úvahám stěžovatelky v bodech 32 násl. druhé repliky (úvahy typu, že vrátný finančního úřadu se opije, vezme si služební průkaz a zahájí u někoho daňovou kontrolu, bude k někomu chodit dva roky, popíjet kávu a jíst zákusky apod.). Soud jistě nemusí odpovídat na každou groteskní spekulaci – a že jde o spekulaci, uváděla sama stěžovatelka.

Námitka, že žalovaný fakticky provádí daňovou kontrolu od 29. 6. 2015, kdy se konalo místní šetření

[25] Stěžovatelka dále tvrdí (byť v kasační stížnosti nepříliš srozumitelně; obsah této námítky pochopil NSS zejména z napadeného rozsudku krajského soudu), že daňová kontrola začala materiálně mnohem dříve než formálním zahájením daňové kontroly. Materiálně již začala místním šetřením, které bylo ve skutečnosti zastřenou daňovou kontrolou.

[26] Co se týče předmětu nynějšího řízení, nejsou podstatné (údajně) nedostatky spisu apod., které tvrdí stěžovatelka. Podstatné jsou toliko okolnosti, které mohou založit prekluzi práva stanovit daň. Stěžovatelka mylně tvrdí, že místní šetření bylo v materiálním slova smyslu daňovou kontrolou. K tomu lze odkázat na přesvědčivou argumentaci krajského soudu v bodech 38 násl. napadeného rozsudku. NSS tedy jen stručně shrnuje, že správce daně mohl provádět místní šetření v souladu s § 80 odst. 1 daňového řádu. Daňový řád v témže ustanovení říká, že *v rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější*. Místní šetření podle § 78 odst. 3 písm. e) daňového řádu může být prováděno i v rámci vyhledávací činnosti.

[27] NSS proto v souladu s krajským soudem říká, že žalovaný byl oprávněn provést místní šetření, aniž se stěžovatelkou zahájil daňové řízení. Samozřejmě platí, že institut daňové kontroly představuje kvalitativně intenzivnější zásah do práv daňového subjektu. Obsahuje však na druhé

straně řadu ustanovení, která v rámci tohoto postupu garantují daňovým subjektům procesní práva. Naopak vyhledávací činnost takovýto přísný právní rámec nemá (viz rozsudek ze dne 31. 5. 2017, čj. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS, věc *ECOPLAST*, bod 19).

[28] Správce daně v rámci místního šetření nevyzýval stěžovatelku k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely (jako tomu bylo v krajském soudem správně cit. rozsudku *ECOPLAST*). I kdyby snad místní šetření konané dne 29. 6. 2015 dílem přesáhlo okruh otázek, o kterých soud hovoří v bodě 38, a s čímž stěžovatelka vášnivě a zdlouhavě polemizuje, nic by to neměnilo na tom, že žalovaný užil místního šetření v zákonem předvídaném rozsahu (§ 80 odst. 1 daňového řádu). NSS proto souhlasí se závěry krajského soudu, že žalovaný ve vztahu ke stěžovatelce místní šetření nezneužil. I kdyby během místního šetření zjistil vícero informací, než říká krajský soud (viz onen sporný „dvoukilový“ balík, o kterém stěžovatelka hovoří), stále to nic nemění na tom, že místní šetření zůstalo svým rozsahem místním šetřením, materiálně se nedostalo do roviny daňové kontroly. Proto NSS neměl zapotřebí detailně rozebírat údajné nesrovnalosti spojené s rozsahem místního šetření, které v kasační stížnosti rozebírá stěžovatelka.

[29] Stěžovatelka neví, zda byl onen „balík“ přítomen při soudním jednání, nadto kritizuje krajský soud, že během jednání nečetl žádné listiny. NSS stěžovatelce připomíná, že ve věci krajský soud provedl jednání, jehož se zúčastnili oba účastníci (§ 52 s. ř. s.). Dle protokolu o jednání ze dne 23. 10. 2019 pověřený člen senátu přednesl podstatný obsah spisové dokumentace. K dotazu soudu zástupce stěžovatelky uvedl, že „s ohledem na rekapitulaci spisové dokumentace netrvá na provedení důkazů správním spisem ani jednotlivými listinami, které jsou součástí správního spisu“. Proto nelze krajskému soudu vytýkat, že výslovně obsah jakékoli části spisu při jednání nepřečetl. Tím více by postrádalo smysl, a bylo by v rozporu s jakýmkoliv rozumným pojetím soudního jednání, aby snad soud list od listu četl obsah celého správního spisu. Při jednání o žalobě ve správním soudnictví totiž není obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) považován bez dalšího za důkaz. Je možné, že žalobce učiní určitou část správního spisu spornou, o této otázce poté soud případně vede dokazování (viz rozsudek ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Za shora popsané situace však nebylo možné po krajském soudu požadovat, aby za stěžovatelku ve spisu dohledával nesrovnalosti, chybějící či přebývající části apod.

[30] Kvalita žaloby předurčuje obsah rozhodnutí soudu (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32; či usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Při jiném pojetí sporu před správním soudem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, přestal by být oním příslovečným „nestranným třetím“.

[31] Stěžovatelka dále tvrdí, že krajský soud pracoval s neúplným správním spisem. NSS k tomu uvádí, že obsah správního spisu se jistě proměňuje, pokud je podána zásahová žaloba a žalovaný vede dále řízení [a nemůže jinak, neboť jinak by mu uplynuly prekluzivní lhůty: § 41 s. ř. s. ve spojitosti s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůty pro stanovení daně staví jen pro řízení o žalobě proti rozhodnutí, nikoliv pro řízení o žalobě zásahové; k tomu srov. rozsudek ze dne 15. 8. 2008, čj. 5 Afs 4/2008-108]. Ostatně proto žalovaný i zdejšímu soudu předložil kopii spisu, nikoliv celý originální spis. Kopie daňového spisu, kterou má k dispozici NSS, je – s ohledem na vývoj daňového řízení – odlišná od kopie spisu, kterou měl k dispozici krajský soud.

Odmítnutí části žaloby

[32] NSS dále zvážil správnost odmítnutí zbývající části žaloby. Zásahovou žalobou „*lze brojít proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu*“ (viz cit. usnesení rozšířeného senátu 1 Afs 183/2014, *ALGON PLUS*, bod 42). Jde tedy vesměs o mimořádně invazivní úkony správce daně, typu prohlídek v podnikatelských prostorách, provádění místního šetření v daňovém řízení (rozsudek ze dne 20. 8. 2008, čj. 1 Aps 1/2008-59), anebo třeba zásahy do práva na informační sebeurčení podnikatele (srov. k tomu náleze ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, *EUROVIA*). Soudní ochrana proti daňové kontrole však „*neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními*“ (*ALGON PLUS*, bod 43). Výsledek kontroly, finálně ztělesněný v rozhodnutí o doměření daně, je předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí.

[33] Stěžovatelka v nynější kauze právě uvedené ve své argumentaci v bodech 38 až 50 kasační stížnosti popírá. Přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudnímu řádu správního. Rozšířený senát potvrdil, že pomocí zásahové žaloby „*nelze docílit „předstížného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň*“ (usnesení rozšířeného senátu ve věci *ALGON PLUS*, bod 42; srov. též rozsudek 8. 11. 2018, čj. 10 As 220/2016-204, věc *STRABAG*, zejm. bod 30 a násl.).

[34] Stěžovatelka se snaží ze zásahové žaloby „vyrobit“ jakýsi supervizní mechanismus, který by průběžně kontroloval zákonnost všech významnějších dílčích kroků správce daně. Extenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení na nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. Zásahová žaloba nemá „štěpit“ jednotlivé úkony správního či daňového řízení do desítek či stovek různých zásahů. Samostatný přezkum takových úkonů ve správním soudnictví by snadno mohl nepřiměřeně prodloužit, ba dokonce v některých případech i zhatit cestu ke konečnému rozhodnutí o věci (srov. též rozsudky ze dne 17. 4. 2009, čj. 8 Aps 6/2007-256, věc *ArceorMittal Ostrava*; ze dne 17. 1. 2018, čj. 9 Afs 85/2016-51, věc *ELEKTRA PV*, bod 20; nedávno např. rozsudek ze dne 22. 1. 2020, čj. 10 As 292/2019-29, bod 12).

[35] Je nábledni, že pojetí soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího postupy veřejné správy, je v rozporu se základními principy soudního řízení správního, zejména s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.). Je zcela mylný argument stěžovatelky, že § 75 odst. 2 věta druhá s. ř. s. je výzvou k podávání zásahové žaloby proti jakýmkoliv úkonům správce daně. Tato norma míří na závazné podklady rozhodnutí, nikoliv na jakékoliv úkony správce daně, které prý má účastník daňového řízení žalovat u správního soudu. Stěžovatelka se ostatně mylí i v tom, že ji tento výklad připraví o námitky v řízení o žalobě proti rozhodnutí (viz k tomu detailně usnesení rozšířeného senátu 1 Afs 183/2014, *ALGON PLUS*).

[36] Právě proto se judikatura jasně vymezila proti pokusům napadat jako nezákonný zásah např. nesprávné či nezákonné vedení vyhledávací části spisu (§ 64 až § 66 daňového řádu). NSS jasně uvedl, že pochybení při vedení vyhledávací části spisu nemůže samo o sobě do práv daňového subjektu zasáhnout. Nepřehlednost nebo chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování apod., může ve výsledku v extrémních případech vést až k tomu, že rozhodnutí, které z daného řízení vzejde, nebude mít dostatečnou oporu v obsahu spisu. Proti takovému pochybení však správní soudy poskytují efektivní ochranu

v řízení o žalobě proti rozhodnutí (§ 65 násl. s. ř. s.). Pokud však z daného řízení žádné rozhodnutí nevzejde, nedostatky ve vedení spisu do právní sféry daňového subjektu zasáhnout nemohou (viz cit. věc 9 Afs 85/2016, *ELEKTRA PV*, body 35 a 36, podobně též rozsudek ze dne 23. 8. 2016, čj. 6 Afs 143/2016-38, věc *UNICAplasma*, bod 22).

[37] NSS na tomto místě uzavírá, že ochrana poskytovaná zásahovou žalobou v průběhu daňové kontroly může úspěšně směřovat jen proti takovým úkonům či postupům správce daně, které mají samy o sobě zcela zásadní dopad do právní sféry daňového subjektu, a současně není spravedlivé a ústavně konformní požadovat po žalobci, aby s obranou proti takovýmto úkonům vyčkal až na žalobu směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné. Jak tuto judikaturu velmi příhodně shrnul Ústavní soud, třeba odlišit na jedné straně procesní úkony správního orgánu, jejichž účinek se může (mimo samotný průběh řízení) ve sféře účastníka projevit jen v souvislosti s výsledným rozhodnutím, a naproti tomu na straně druhé procesní úkony či opomenutí správního orgánu, „jejichž důsledek se neprojeví nutně v podobě výsledného rozhodnutí, ale které jsou způsobilé účastníka zasáhnout samy i jinak než prostřednictvím takového rozhodnutí“ (nález ze dne 14. 1. 2020, sp. zn. III. ÚS 2383/19, ZCZ, body 32 a 33).

[38] Jen proti posléze uvedené skupině lze připustit zásahovou žalobu. Naproti tomu proti procesním úkonům správního orgánu, které nemohou dotčenou osobu zasáhnout samostatně, ale až v návaznosti na výsledné správní rozhodnutí, je soudní ochrana poskytována až prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (viz nález III. ÚS 2383/19, bod 35).

[39] Ve světle všech výše uvedených východisek je zřejmé, že krajský soud dílem odmítl žalobu zcela v souladu se zákonem.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[41] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému, jemuž by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, žádné náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. února 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu