



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyň: a) **Hortim-International, spol. s r.o.**, b) **CARGO-HORTIM, spol. s r.o.**, obě se sídlem Kšírova 242, Brno, obě zast. Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M., advokátem se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábreží Kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyň a) a b) proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 8. 2019, čj. 30 A 12/2019-48,

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.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Obě žalobkyně, jinak též členky skupiny dle § 5a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podaly u krajského soudu zásahovou žalobu, v níž se domáhaly určení, že nebyly řádně seznámeny s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 14. 11. 2018, a tento výsledek je také nepřezkoumatelný. V tom žalobkyně viděly nezákonný zásah.

[2] Krajský soud žalobu zamítl. Výsledek kontrolního zjištění byl dle soudu zasazen do řádného procesního rámce – daňové kontroly ve smyslu § 85 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Žalobní tvrzení, že žalobkyně nebyly seznámeny s výsledky kontrolního zjištění, není správné a nemá oporu ve spise. Kontrolní zjištění bylo zástupci žalobkyň zasláno datovou zprávou. Ustanovení § 88 daňového řádu nevylučuje možnost zaslat tuto písemnost elektronicky. Současně byla žalobkyním poskytnuta lhůta k

vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a k doplnění důkazních návrhů. Tuto možnost žalobkyně využily. Ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu nepředepisuje, že správce daně má daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění seznámit při ústním jednání, stejně tak nejsou na daný úkon kladeny speciální požadavky. V zákoně je uvedena povinnost seznámit daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění, nikoliv jejich projednání, či dokonce ústní či osobní projednání.

[3] Krajský soud dále upozornil, že podstatná část žaloby představuje polemiku se závěry správce daně obsaženými ve výsledku kontrolního zjištění, které se týkají jednotlivých objektivních skutečností v souhrnu odůvodňujících vědomou účast na daňovém podvodu, a polemiku s tím, jak správce daně hodnotil konkrétní důkazy. Žalobkyně na tato hodnocení mohou reagovat v odvolání proti rozhodnutí správce daně ve věci samé.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalované

[4] Žalobkyně a) a b) (dále společně jen „stěžovatelky“) podaly proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti v první řadě tvrdí, že žalovaný postupoval natolik v rozporu s normami daňového řádu, že fakticky nikdy neseznámil stěžovatelky s výsledkem kontrolního zjištění. Důsledkem nezákonného procesního postupu žalovaného však není jen zkrácení procesních práv stěžovatelek. Došlo též i k neúplnému a nesprávnému zjištění skutkového stavu (což je předmětem probíhajícího odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům). Účelovým jednáním v závěru daňové kontroly navíc žalovaný zneužil své procesní postavení. Stěžovatelky trvají na tom, že nebyly řádně seznámeny s výsledkem kontrolního zjištění. Žalovaný pouze zaslal výsledek kontrolního zjištění do datové schránky zmocněnce stěžovatelek, tento výsledek byl navíc nepřezkoumatelný. Stěžovatelky kritizují nedostatečnou lhůtu k projednání výsledku kontrolního zjištění (pouhých 12 dnů), k osobnímu projednání nedošlo vůbec. Žalovaný prý porušil i vlastní metodickou pomůcku. Stěžovatelky dále obšírně kritizují obsah výsledku kontrolního zjištění, který jen reprodukuje nejrůznější písemnosti. Ve vlastní argumentační části jen parafrázuje vyjádření stěžovatelek, k nimž pouze útržkovitě doplňuje své úvahy. Stěžovatelky rovněž upozorňují na celkový kontext postupu žalovaného. Neseznámení stěžovatelek s výsledkem kontrolního zjištění bylo zjevně vedeno účelovou snahou doměřit daň v blízkosti se prekluzivní lhůt pro stanovení daně bez ohledu na procesní práva.

[5] Závěrem stěžovatelky zdůrazňují, že pokud by NSS potvrdil závěry krajského soudu, odepřel by soudní ochranu před excesivním postupem orgánů státní správy. Výklad krajského soudu fakticky aproboval možnost orgánů finanční správy postupovat jakkoliv excesivním způsobem za předpokladu, že tak budou činit ve lhůtě pro stanovení daně. Předmětem této kasační stížnosti není posouzení daňové povinnosti stěžovatelek, nýbrž právě ochrana před zjevnými excesy orgánů finanční správy, které v daném případě zcela ignorovaly procesní práva pouze s cílem doměřit daň včas. Z tohoto důvodu stěžovatelky žádají NSS, aby zohlednil i tento ústavněprávní aspekt kasační stížnosti.

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

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

pokračování

[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 přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Leitmotivem zásahové žaloby, kterou podaly stěžovatelky, je to, že usiluje o **paralelní ochranu práv**. Snaží se o to „preventivně“ podáním zásahové žaloby již v průběhu samotného daňového řízení, byť možnost soudní ochrany proti (údajným) nezákonnostem v postupu žalovaného budou mít v soudním řízení ve věci samotného doměření daně. A to samozřejmě jen tehdy, pokud se jim nedostane ochrany již v odvolacím řízení uvnitř daňové správy. Právě tato snaha o „zmnožení“ soudní ochrany je základním problémem nynějšího procesního postupu stěžovatelek. Stěžovatelky sice mnoha slovy napadají závěry krajského soudu, aniž si však uvědomují, že jejich zásahová žaloba popírá smysl a funkci tohoto žalobního typu v soudním řízení správním (viz dále).

[10] 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.

[11] 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 prostředku 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).

[12] 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).*

[13] 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).

[14] Stěžovatelky nicméně nebrojí proti daňové kontrole jako takové, neříkají, že neměla být vůbec zahájena (např. s ohledem na prekluzi daň stanovit, nebo s ohledem na to, že by šlo o protizákonně opakovanou daňovou kontrolu), součástí žalobního petitu neučinily ani kritiku nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole (tu zmiňují jen jako argument pro to, že na konci řízení žalovaný již spěchal, neboť se obával prekluze – viz např. bod 4.31. kasační stížnosti).

[15] Stěžovatelky namísto toho jako nezákonný zásah tvrdí (údajně) nikoliv řádné seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a kritizují též jeho obsah, který je dle nich nepřezkoumatelný. Právě v tomto ovšem expandují zásahovou žalobu daleko mimo rámec, kam dle zákona patří.

[16] NSS připouští, že zásahovou žalobou „*lze brojit 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 nález ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, *EUROVIA*, kde šlo o dlouhodobé zadržování dokumentů obchodní společnosti).

[17] V právě uvedených, nutně spíše výjimečných situacích se může stát, že z řízení, které je samo jako celek zásahem, nebo v němž došlo k nezákonnému zásahu, vzejde rozhodnutí. Tehdy bude vskutku představitelné, že daňový subjekt podá žalobu jak proti nezákonnému zásahu, tak proti rozhodnutí, které z problematického řízení vzešlo. Může se tak stát, že v takovémto (výjimečném) případě bude v souvisejících otázkách rozhodovat soud dvakrát, obvykle nejprve v řízení o zásahové žalobě, posléze v řízení o žalobě proti rozhodnutí (blíže k tomu cit. usnesení rozšířeného senátu 1 Afs 183/2014, *ALGON PLUS*, bod 52). Předmět řízení před soudem však v obou případech zůstává odlišný: předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž určité mimořádně invazivní jednání správce daně v kontrole (např. nezákonná kontrola v místě sídla podnikatele). Soudní ochrana proti daňové kontrole „*neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními*

pokračování

zjištěními“ (ALGON PLUS, bod 43). Naproti tomu výsledek kontroly, finálně ztělesněný v rozhodnutí o doměření daně, je předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí.

[18] Stěžovatelky v nynější kauze právě uvedené popírají. To, jakým způsobem napadají údajné nezákonné zásahy, naprosto „stírá“ hranice mezi žalobou zásahovou a žalobou proti rozhodnutí. Dokonce i předmět řízení, tak jak ho nastínily v zásahové žalobě, se blíží předmětu řízení o žalobě proti rozhodnutí – jsou jím právě kontrolní zjištění žalovaného, které je údajně v zatímní fázi nepřezkoumatelné. Je nepochybné, že se stěžovatelky tímto způsobem snaží dosáhnout soudního přezkumu kontrolních zjištění dokonce ještě dříve, než byla tato kontrolní zjištění formalizována ve zprávě o daňové kontrole a posléze v rozhodnutí o doměření daně.

[19] Přezkoumání zákonnosti vedení správního řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by však bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematické soudního 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).

[20] Stěžovatelky 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 však 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 *ArcelorMittal 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).

[21] Je nabíledni, že pojetí soudu jako supervizora správního orgánu, průběžně monitorujícího postupy veřejné správy, je v rozporu se základními principy soudního řízení správního, především s principem subsidiarity (§ 5 s. ř. s.). Především je však v rozporu se základními zásadami demokratického právního státu, zejména s principem dělby moci – zde dělby moci mezi justici a exekutivu.

[22] 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).

[23] 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).

[24] 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 shodně nález III. ÚS 2383/19, bod 35).

[25] Ve světle všech výše uvedených východisek je zřejmé, že tvrzené postupy žalovaného nemohly být v daném kontextu nezákonným zásahem.

[26] Co se týče tvrzené nepřezkoumatelnosti výsledku kontrolního zjištění jako nezákonného zásahu, NSS již shora vysvětlil, že tato (údajná) nepřezkoumatelnost výsledku nemůže stěžovatelky samostatně nijak zkrátit na právech. Dotčení jejich práv je představitelné až v návaznosti na finální rozhodnutí žalovaného. Opačný výklad by v podstatě ztotožnil předmět řízení žaloby zásahové a žaloby proti rozhodnutí (srov. bod [18] shora). Tvrzená nepřezkoumatelnost výsledku kontrolního zjištění tedy nemohla stěžovatelky na jejich právech přímo krátit.

[27] Podobný závěr platí i ohledně druhého tvrzeného zásahu, tedy (údajných) procesních nedostatků spojených se seznámením stěžovatelek s výsledkem kontrolního zjištění.

[28] Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Institut seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k tomuto výsledku (§ 88 odst. 3) spolu vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledek kontrolního zjištění předkládá daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o

pokračování

daňové kontrole opakovaným doplňováním důkazních návrhů. Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole, která je zpravidla stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (viz rozsudek ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016-45, věc *PD TECHNOLOGIE*, bod 11).

[29] Pokud na základě kontrolního zjištění dojde k doměření daně, byť byla předtím porušena procesní práva daňového subjektu (např. v rozporu s § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně neseznámil daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění nebo mu je nepředložil k vyjádření), může daňový subjekt uplatnit své výhrady v tomto směru v rámci odvolání. Nepomůže-li mu odvolací orgán, může se proti procesním pochybením bránit v žalobě proti rozhodnutí podle § 65 násl. s. ř. s. (již cit. rozsudek 10 Afs 103/2016, *PD TECHNOLOGIE*, je nicméně dokladem, že na tato pochybení nelze nahlížet dogmaticky, ale je vždy třeba hodnotit jejich závažnost v celkovém kontextu řízení a dopadu na finální rozhodnutí o daňové povinnosti; podobně též rozsudek ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 151/2016-39, body 20 a 21).

[30] Všechny v bodech [28] a [29] cit. judikáty vykládaly § 88 daňového řádu v kontextu žaloby proti rozhodnutí (srov. dále mezi mnoha jinými např. rozsudky ze dne 9. 3. 2017, čj. 4 Afs 240/2016-71, nebo ze dne 22. 3. 2018, čj. 9 Afs 326/2016 - 52, obě ve věcech *SOHORS*). Stejně tak i všechny judikáty, na které se stěžovatelky odvolávají v kasační stížnosti, byly reakcí na žalobu proti rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 28. 6. 2012, čj. 7 Afs 76/2011-80, č. 2749/2013 Sb. NSS, ze dne 12. 9. 2013, čj. 7 Afs 87/2012-24, ze dne 8. 3. 2018, čj. 5 Afs 124/2017-28, resp. rozsudek KS v Ostravě ze dne 5. 3. 2019, čj. 25 Af 63/2018-35). To je ostatně další argument pro to, že stěžovatelky zcela volně zaměňují žalobu proti rozhodnutí podle § 65 násl. s. ř. s. a žalobu zásahovou podle § 82 s. ř. s.

[31] Pokud by snad měl NSS následovat absurdní logiku žaloby a kasační stížnosti, a měl by „neřádné“ seznámení s výsledkem kontrolního zjištění hodnotit jako nezákonný zásah, musel by stejně tak jako nezákonný zásah hodnotit např. porušení práva účastníka správního řízení dle § 36 odst. 3 věty první správního řádu, dle něhož musí účastník dostat možnost před vydáním rozhodnutí ve věci vyjádřit se k podkladům rozhodnutí. Je přitom nepochybné, že porušení tohoto práva dle § 36 odst. 3 správního řádu není schopné účastníka řízení zasáhnout jinak než prostřednictvím výsledného rozhodnutí, tedy eventuálního doměření daně (shodně cit. nález III. ÚS 2383/19, bod 31).

[32] Nutno upozornit, že stěžovatelky nemají pravdu, pokud tvrdí, že krajský soud „aproboval“ nezákonnosti spáchané žalovaným. Krajský soud omezil přezkum jen na otázku, zda nedošlo ze strany žalovaného k nějaké výjimečné situaci, která by snad již založila kvalitu nezákonného zásahu. NSS se proto zcela ztotožňuje s tímto závěrem krajského soudu, jak jej vyslovil v bodě 20 odůvodnění napadeného rozsudku:

„Samotná okolnost, že žalobce má v dané fázi daňového řízení jiný názor na skutkový stav věci a jeho právní hodnocení a že nesouhlasí s některými úvahami správce daně uvedenými ve výsledku kontrolního zjištění, neznamená, že by výsledek kontrolního zjištění zasáhl do jeho práv a nadto tak intenzivním a neproporcionálním způsobem, že by jej bylo možné kvalifikovat jako nezákonný zásah. Výsledek kontrolního zjištění není úkonem, na jehož základě by byl žalobce k něčemu nucen a který by žalobci stanovoval daňovou povinnost. Závěry správce daně vyslovené ve výsledku kontrolního zjištění se materializovaly vůči žalobci prostřednictvím rozhodnutí o stanovení daně. Výsledek

kontrolního zjištění ani co do provedení, ani co do obsahu tedy žalobce na jeho právech nijak nezkrátil.“

[33] NSS uzavírá, že tímto rozsudkem vyjasnil některé problémy s podáváním zásahových žalob proti úkonům správce daně v průběhu daňového řízení. Napříště proto krajské soudy mohou obdobné žaloby odmítat podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož ve standardní žalobě tohoto druhu chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném (plausibilním) tvrzení nezákonného zásahu (srov. rozsudek ze dne 22. 1. 2020, čj. 10 As 292/2019-29, body 8-10, s odkazy na další judikaturu; ústavnost takovéhoho přístupu potvrdil též Ústavní soud v již cit. nálezu III. ÚS 2383/19).

IV. Závěr a náklady řízení

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

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. ledna 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu