



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobce: **Global Holding, a. s.**, IČ: 27319237, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 10. 2014, č. j. 15 Af 331/2012 - 23,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 10. 2014, č. j. 15 Af 331/2012 - 23, **se zrušuje** a věc se **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Generální finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím ze dne 25. 6. 2012, č. j. 20933/12-2110-011826, žalobcovo odvolání a potvrdilo rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 15. 3. 2012, č. j. 3128/12-1500-506476. Posledně uvedeným rozhodnutím finanční ředitelství rozhodlo na žádost Finančního úřadu v Děčíně podle ustanovení § 82 odst. 4 a § 86 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, o prodloužení lhůty pro zapůjčení žalobcových dokladů do 29. 6. 2012. Finanční úřad prováděl u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2010 a 1. a 2. čtvrtletí roku 2011 a požadované doklady, které převzal dne 9. 1. 2012, 20. 1. 2012 a dne 16. 2. 2012, potřeboval pro přípravu rozsáhlého dokazovacího řízení.

[2] Žalobce napadl žalobou ze dne 16. 8. 2012 rozhodnutí žalovaného z důvodu jeho tvrzené nezákonnosti. Ačkoli se nejednalo o meritorní rozhodnutí, žalobce zastával názor, že není vyloučeno ze soudního přezkumu, protože opačný výklad by daňovým orgánům umožňoval libovolně omezovat dispozici s majetkem daňových subjektů bez právní ochrany. Žalobce navrhoval v odvolání ústní jednání, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Žalovaný ústní jednání ale nenařídil s odkazem na § 115 daňového řádu a s konstatováním, že neprováděl dokazování. Žalobce proti tomu namítal, že i v daňovém řízení musí být umožněno jednotlivci, aby byla jeho věc projednána v jeho přítomnosti, a poukazoval na nové skutečnosti v rozhodnutí žalovaného, které dokládaly, že žalovaný dokazování prováděl. V případě omezení dispozice s účetními doklady – majetkem daňového subjektu – žalobce podotýkal, že správce daně má povinnost postupovat podle čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Správce daně v žádosti o prodloužení lhůty uvedl jako důvod pouze potřebu dokladů pro provedení rozsáhlého dokazovacího řízení. Žalobce proti tomu namítal, že takové tvrzení samo o sobě neprokazovalo zvláštní složitost případu, která byla podle ustanovení § 82 odst. 4 daňového řádu podmínkou pro vydání rozhodnutí o prodloužení lhůty. Z obou výše uvedených důvodů považoval žalobce rozhodnutí žalovaného za nezákonné a závěrem navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud v Ústí nad Labem usnesením ze dne 1. 10. 2014, č. j. 15 Af 331/2012 - 23, žalobu odmítl a žádnému z účastníků řízení nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění rekapituloval judikaturu správních soudů k § 70 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a druhy úkonů správních orgánů, které jsou podle citovaného ustanovení vyloučeny ze soudního přezkumu. Místní šetření a daňová kontrola mohou být svým charakterem podle ustanovení § 82 s. ř. s. nezákonným zásahem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2008, sp. zn. 1 Aps 1/2008, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004). Jelikož rozhodnutím o prodloužení lhůty podle ustanovení § 82 odst. 4 daňového řádu se pouze prodlužuje místní šetření, jedná se o úkon, kterým se upravuje vedení řízení podle ustanovení § 70 písm. c) s. ř. s. a jenž je ze soudního přezkumu vyloučen. Krajský soud dále konstatoval, že navzdory jeho závěru nezůstal žalobce bez právní ochrany, protože po neúspěšném vyčerpání stížnosti podle ustanovení § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu mohl podat podle ustanovení § 82 s. ř. s. žalobu proti nezákonnému zásahu spočívajícím v zadržování převzatých dokladů. Na základě těchto úvah proto posoudil podanou žalobu podle ustanovení § 68 písm. e) ve spojení s § 70 písm. c) s. ř. s. za nepřipustnou.

[4] Kasační stížností ze dne 27. 10. 2014 žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl nadepsané usnesení krajského soudu. Ačkoli se ztotožňuje s judikaturou, kterou citoval krajský soud, nesouhlasí s právními závěry z ní vyvozenými. Předmětem rozhodnutí žalovaného byly účetní a daňové doklady, které zobrazují hospodářské operace uskutečněné podnikatelem, přičemž tyto doklady jsou klíčové pro celou řadu činností a povinností podnikatele. Absence dokladů se proto dotýká samé podstaty podnikání. Pro posouzení přezkoumatelnosti rozhodnutí orgánu veřejné správy je rozhodující, zdali je způsobilé zasáhnout do sféry jednotlivce (nález Ústavního soudu ze dne 7. 2. 2001, sp. zn. II. ÚS 158/99), přičemž permanentní znemožnění přístupu k dokladu znamená podstatné

pokračování

omezení práva podnikat (čl. 26 odst. 1 Listiny) a zásah do práva vlastnit majetek (čl. 11 odst. 1 tamtéž). Jelikož rozhodnutí o prodloužení lhůty zasahuje do základního i hospodářského práva stěžovatele, mělo být v souladu s čl. 36 odst. 2 Listiny přezkoumáno podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Žalovaný se vyjádřil ke kasační stížnosti přípisem ze dne 7. 11. 2014. Nejprve rekapituloval skutkový stav daňové kontroly prováděné u žalobce ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2010 a 1. a 2. čtvrtletí roku 2011. Dále uvedl, že se plně ztotožňuje s právním názorem v napadeném rozsudku krajského soudu. Tvrzený zásah do vlastnického práva považuje žalovaný za nesprávný a účelový, protože stěžovatel předložil listinné doklady a informace zachycené na technických nosičích a v případě potřeby si mohl pořídit ověřené opisy či kopie těchto dokladů. Stěžovatel měl navíc možnost přístupu k těmto dokladům v rámci institutu nahlížení do spisu a správce daně by vydal stěžovateli zapůjčené doklady, pokud by uvedl, že je potřebuje pro obchodní či jiné účely; stěžovatel ale o ně nepožádal. Pokud se stěžovatel přesto cítil dotčen, mohl podat stížnost podle ustanovení § 261 daňového řádu, což ale neučinil. Zároveň krajský soud poukázal na možnost podat žalobu proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. Proto žalovaný navrhl, aby kasační stížnost zamítl a stěžovateli uložil s ohledem na zásadu rovného postavení a rovnosti zbraní před soudy (nálezn Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13) náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[6] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného usnesení (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu nezákonnosti rozhodnutí spočívající v odmítnutí návrhu nebo zastavení řízení [§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.].

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Podle 82 odst. 4 daňového řádu „[z]apůjčení dokladů a jiných věcí nebo odebrání vzorků potvrdí správce daně při jejich převzetí nebo odebrání. Převzaté doklady a další věci nebo odebrané vzorky vrátí správce daně osobě, od které je převzal, nejpozději do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání. Ve zvlášť složitých případech, zejména je-li nutno zapůjčené doklady a další věci nebo odebrané vzorky podrobit vnější expertize, může tuto lhůtu prodloužit nejbližší nadřízený správce daně; pokud důvody pro zapůjčení trvají, může být tato lhůta z důležitých důvodů prodlužována opakovaně“.

[10] Podle čl. 36 odst. 2 Listiny „[k]do tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Z pravomoci soudu však nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny“.

[11] Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. „[k]do tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen "rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak“.

[12] Podle § 70 písm. c) s. ř. s. „[z]e soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem“.

[13] Podle § 82 s. ř. s. „[k]aždý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný“.

[14] Meritem předloženého sporu je otázka, zdali rozhodnutí podle ustanovení § 82 odst. 4 daňového řádu o prodloužení lhůty pro vrácení dokladů a jiných věcí zapůjčených od stěžovatele podléhá soudním přezkumu v režimu řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (hlava II díl I s. ř. s.). Krajský soud zaujal názor, že rozhodnutím žalovaného se pouze prodlužuje místní šetření, jedná se o úkon upravující řízení, který je vyloučen ze soudního přezkumu (§ 70 písm. c) s. ř. s.], a ochrany proti protiprávnímu zadržování dokladů je možné se dožadovat žalobou proti nezákonnému zásahu (§ 82 s. ř. s.). Stěžovatel naproti tomu zastává názor, že uvedené rozhodnutí zasahuje do jeho vlastnického a hospodářského práva garantovaného Listinou, a jako takové by mělo podléhat soudnímu přezkumu v režimu ustanovení § 65 s. ř. s.

[15] Mezi stranami není sporu o tom, že přezkoumávaný akt žalovaného, stejně jako předcházející prvostupňový akt finančního ředitelství, jsou rozhodnutími ve smyslu formálním. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že na správnosti tohoto závěru se shoduje i komentářová literatura: „[v]zhledem k dikci § 101 odst. 1 (daňového řádu, pozn. zdejšího soudu) proto lze považovat za zákonné, aby o prodloužení 30denní lhůty nadřízený správce daně vydal rozhodnutí, neboť se jedná o uložení povinnosti osobě zúčastněné na řízení strpět zapůjčení věci správci daně po dobu delší, než stanoví zákon“ (Kobík, J. Kohoutková, A. Daňový řád s komentářem, 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013. s. 363) a „[r]ozhodnutí o prodloužení lhůty musí být tomu, jehož se týká doručeno. [...] Má-li příjemce rozhodnutí o prodloužení lhůty k vrácení věci za to, že nejsou dány důvody takového rozhodnutí, může ho napadnout odvoláním“ (Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář, I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. s. 440). Zároveň formu tohoto aktu dokládá i srovnání s prakticky shodnou předchozí právní úpravou, která prodloužení lhůty spojovala s vydáním rozhodnutí, proti kterému nebylo možné podat odvolání (viz § 15 odst. 6 ve spojení s § 16 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů); oproti tomu proti rozhodnutí vydanému podle současné právní

pokračování

úpravy podat odvolání podat lze (§ 109 odst. 1 daňového řádu). Krajský soud proto správně posuzoval rozhodnutí žalovaného v režimu žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s. ř. s.).

[16] Nejvyšší správní soud se ale neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že rozhodnutím podle ustanovení § 82 odst. 4 daňového řádu o prodloužení lhůty k zapůjčení dokladů a jiných věcí se toliko prodlužuje místní šetření, a proto by mělo být podle ustanovení § 70 písm. c) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučeno. Přestože povinnost k zapůjčení dokladů a jiných věcí vyplývá přímo ze zákona (§ 82 odst. 2 daňového řádu), lhůtu 30 dní k jejich vrácení je možné opakovaně prodlužovat, aniž by byla stanovena její maximální délka (§ 82 odst. 4 daňového řádu). O tuto lhůtu se neprodužuje místní šetření, ale povinné osoby jsou v této době povinny strpět zásah do svých práv v podobě odnětí správcem daně vyžádaných dokladů, popřípadě jiných věcí. Nejvyšší správní soud zastává, aniž by jakkoli posuzoval skutkové okolnosti předloženého případu, názor stěžovatele, že rozhodnutí podle ustanovení § 82 odst. 4 daňového řádu zasahuje do vlastnického práva (čl. 11 odst. 1 Listiny) nebo do práva na podnikání (čl. 26 odst. 1 Listiny) dotčených osob. Uvedeným rozhodnutím totiž vzniká osobám, u nichž je šetření (případně daňová kontrola) prováděno, povinnost strpět omezení vlastnického práva spočívající v zadržení dokladů a jiných věcí správcem daně. Svoji povahou tak rozhodnutí o prodloužení lhůty naplňuje materiální stránku rozhodnutí podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a zároveň v souladu s § 101 odst. 1 daňového řádu splňuje i podmínku formy (srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č. j. 2 As 86/2010 - 76, č. 2725/2013 Sb. NSS, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na: www.nssoud.cz). Ostatně i Ústavní soud ve své rozhodovací praxi zastává konstantně názor, že vyloučení rozhodnutí týkajícího se základních práv ze soudního přezkumu je v rozporu s ústavním pořádkem (srovnej např. nálezy ze dne 15. 1. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 15/12, č. 82/2013 Sb. ÚS; nálezy ze dne 24. 4. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 23/11, č. 234/2012 Sb. ÚS; nálezy ze dne 31. 5. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 46/10, č. 177/2011 Sb. ÚS, nálezy ze dne 29. 9. 2010, Pl. ÚS 32/08, č. 341/2010 Sb. ÚS; a nálezy ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07, všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na: <http://nalus.usoud.cz/>). Rozhodnutí podle ustanovení § 82 odst. 4 daňového řádu musí být tedy soudně přezkoumatelné podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s., aniž by se jej týkala výlučka v § 70 písm. c) s. ř. s. (srovnej i Baxa, J. a kol. 2011 op. cit., s. 440).

[17] Použitelností ustanovení § 70 písm. c) s. ř. s., které vylučuje ze soudního přezkumu rozhodnutí, kterými se pouze upravuje vedení řízení, se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007-54, č. 1720/2008 Sb. NSS, v souvislosti s otázkou soudní přezkoumatelnosti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti správce daně podle § 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Rozšířený senát dospěl k názoru, že takové rozhodnutí není rozhodnutím, kterým se pouze upravuje vedení řízení. Poukázal jednak na to, že správce daně je povinen postupovat při správě daně způsobem, který při dosažení stanoveného účelu daňový subjekt nejméně omezuje, svoji pravomoc může vykonávat výlučně v souladu se zákonem, postupovat v součinnosti s daňovým subjektem a rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti řádně odůvodnit. Všechny tyto zásady by mohly být popřeny, pokud by rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti nepodléhalo soudnímu přezkumu. To by navíc vedlo k nebezpečí, že daňová správa bude takovýmto způsobem na úkor

daňových subjektů řešit své organizační potíže. Rozšířený senát dále uvedl: „*Argument o tom, že rozhodnutí o delegaci je procesním úkonem a součástí budoucího řízení, a proto že daňový subjekt může podat žalobu proti meritornímu rozhodnutí a v jejím rámci napadnout delegaci, neobstojí. Delegovaný správce daně totiž vůbec nemusí v budoucnu zahájit s daňovým subjektem daňové řízení, aniž by to ale ovlivnilo v důsledku delegace změněná práva a povinnosti daňového subjektu. Pokud takové řízení neproběhne, delegace nebude jako procesní úkon součástí budoucího řízení, a tedy neplatí, že daňový subjekt může proti delegaci brojit v rámci žaloby proti meritornímu rozhodnutí delegovaného správce daně. Proto pokud by daňový subjekt byl nucen čekat na stanovení své konkrétní daňové povinnosti, a k tomu by v budoucnu nedošlo, nemohl by se delegaci provedené v rozporu se zákonem nijak bránit, ač k zásahu do jeho právní pozice - jak vyloženo - došlo. Rozhodnutí o delegaci je proto samostatným úkonem, rozhodnutím samostatně napadnutelným správní žalobou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.).*“

[18] Nejvyšší správní soud má za to, že závěry rozšířeného senátu lze v podstatné míře vztáhnout i na nyní posuzovaný případ. Také rozhodnutí o prodloužení doby zapůjčení vyžádaných dokladů podle § 82 odst. 4 d. ř. je možno vydat pouze za splnění zákonem stanovených podmínek („*ve zvlášť složitých případech, zejména je-li nutno zapůjčené doklady a další věci nebo odebrané vzorky podrobit vnější expertize*“). Musí dále respektovat základní zásady správy daní, jako zásada šetření práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a osob zúčastněných na správě daní (§ 5 odst. 3 d. ř.), zásadu součinnosti, umožnění uplatňování práv a vstřícnosti (§ 6 odst. 2, 3 a 4 d. ř.), postupu bez zbytečných průtahů a zásadu hospodárnosti (§ 7 d. ř.) a musí být řádně odůvodněno (§ 102 odst. 2 a 3 d. ř.). V případě odepření soudního přezkumu rozhodnutí vydaného podle § 82 odst. 4 d. ř. přitom také platí, že přezkoumání zákonnosti postupu správce daně se daňový subjekt či osoba zúčastněná na správě daní nedomůže ani v rámci přezkumu rozhodnutí, kterým se řízení končí. Jednak místní šetření podle § 82 odst. 4 může být prováděno i mimo řízení, respektive i u osoby zúčastněné na správě daní, která není adresátem meritorního rozhodnutí v nalézacím řízení. Především ale otázka zákonnosti prodloužení doby zadržení zapůjčených dokladů zpravidla nesouvisí s meritem věci a ani případná nezákonnost takového jednání správce daně, ačkoli by zasahovala, respektive porušovala ústavně zaručená základní práva daňového subjektu či osoby zúčastněné na správě daní, by nepředstavovala podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Proto i v případě rozhodnutí podle § 82 odst. 4 d. ř. se jedná o rozhodnutí samostatně přezkoumatelné správním soudem v řízení o žalobě podle § 65 s. ř. s., na které se nevztahuje výluka uvedená v § 70 písm. c) s. ř. s. Tento závěr vyplývá i z nutnosti zohlednění judikatury Evropského soudu pro lidská práva. Ten se obdobným případem zabýval v rozsudku ze dne 24. 7. 2008, André a další proti Francii, č. 18603/03. Posuzoval věc daňové kontroly prováděné u pana André, v rámci níž byly zajištěny dokumenty. Evropský soud pro lidská práva k tomu uvedl, že francouzské právo neposkytovalo soudní ochrany proti zajištění dokumentů, umožňující přezkum zákonnosti a přiměřenosti postupu finančních orgánů, což je třeba hodnotit jako porušení čk. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

[19] Jestliže krajský soud poukazuje pro případ protiprávního zadržování dokladů na možnost podat zásahovou žalobu (§ 82 a násl. s. ř. s.), není zcela jasný účel tohoto sdělení. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps

pokračování

3/2008 - 98, č. 2206/2011 Sb. NSS, uvedl, že „[...] věcný rozsah tří základních typů žalob v řízení podle s. ř. s. je nutno v pochybnostech vykládat tak, aby pokud možno každý úkon veřejné správy směřující vůči jednotlivci a zasahující do sféry jeho práv nebo povinností (tj. stanovící mu nové povinnosti, které dosud neměl, anebo odmítající jej zbavit určitých povinností, které již má; přiznávající, anebo odmítající mu přiznat určitá jednotlivcem nárokováná práva; jinak zasahující do jeho právem chráněné sféry konáním, anebo opomenutím, tedy mj. i nekonáním v případě, že právo stanovuje povinnost veřejné správy za stanovených podmínek konat, ať již předepsanou formou, anebo fakticky) byl podroben účinné soudní kontrole“, přičemž dále konstatoval, že „[n]ečinnostní žaloba (§ 79 a násl. s. ř. s.) a zásahová žaloba (§ 82 a násl. s. ř. s.) hrají roli pomocného prostředku ochrany a doplňku tam, kam ochrana podle § 65 a násl. s. ř. s. nedosáhne“. Předmětem posuzovaného sporu bylo rozhodnutí žalovaného, které pro svoji formu nemohlo být přezkoumáváno v režimu nezákonného zásahu. Jediným správným postupem žalobce tak bylo podání žaloby proti správnímu rozhodnutí. Zásahová žaloba by naopak přicházela v úvahu tehdy, pokud by správce daně například v rozporu s ustanovení § 82 odst. 4 daňového řádu zadržoval zapůjčené doklady nad zákonnou lhůtu 30 dní bez toho, aby nejbližší nadřízený správce rozhodl o prodloužení lhůty (samozřejmě po vyčerpání příslušných prostředků nápravy před správními orgány).

[20] Pokud krajský soud vyloučil rozhodnutí o prodloužení lhůty k zapůjčení dokladů ze soudního přezkumu podle ustanovení § 70 písm. c) s. ř. s., které je součástí právní úpravy vztahující se k řízení proti rozhodnutí správního orgánu (hlava II díl 1 s. ř. s.), ale zároveň dovodil možnost soudního přezkumu v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem (hlava II díl 3 s. ř. s.), byla jeho úvaha nesprávná. Aplikací ustanovení § 70 písm. c) s. ř. s. totiž uznal napadený akt žalovaného za rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto nemohl dále kvalifikovat akt žalovaného jako nezákonný zásah přezkoumatelný podle ustanovení § 82 s. ř. s. Ačkoli zdejší soud ve své judikatuře dovodil, že místní šetření (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2008, č. j. 1 Aps 1/2008 - 59) a daňová kontrola (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS) mohou být za určitých okolností nezákonným zásahem, nelze tento závěr automaticky vztáhnout i na případná rozhodnutí, která jsou v průběhu těchto postupů vydávána. Jiný výklad by odporoval ustanovení § 85 s. ř. s., které výslovně vylučuje přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem v případech, kdy se lze ochrany domáhat jinými právními prostředky, tj. i prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s. ř. s.) či žaloby nečinnostní (§ 79 a násl. s. ř. s.). Tento závěr odpovídá i ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky ze dne 20. 7. 2010, č. j. 1 Aps 1/2011 - 101, nebo ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42).

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[21] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah zrušil rozhodnutí krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Krajský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[22] V souladu s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s. potom krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. ledna 2015

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu