



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Pavla Peláka a Mgr. Moniky Chaloupkové v právní věci žalobce: **P. K.**, proti žalovanému: **Celní úřad Svitavy**, Milady Horákové 375, 568 02 Svitavy, v řízení o **žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu**,

t a k t o :

- I.** Žaloba se zamítá.
- II.** Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se žalobou ze dne 28.2. 2009 domáhal ochrany proti nezákonnému zásahu, ve které navrhl, aby soud „rozsudkem zakázal žalovanému pokračovat v porušování práv mé osoby prováděním místních šetření u mé osoby bez konkrétní návaznosti na konkrétní daňové řízení či daňovou kontrolu.“ Žalobu odůvodnil v podstatě následujícím způsobem.

Nezákonný zásah provedený žalovaným Celním úřadem Svitavy spatřoval v provedení místního šetření u žalobce bez právního titulu, tj. bez návaznosti na konkrétní daňové řízení a dále v hrozbě opakování místních šetření ze strany žalovaného u žalobce bez právního titulu.

Žalovaný provedl na podkladě dožádání Celního úřadu Benešov ze dne 29.10. 2008 u žalobce místní šetření, a to dne 19.11. 2008. Žalobce popsal uvedené místní šetření, když uvedl následující skutečnosti: Dne 7.11. 2008 obdržel žalobce od žalovaného výzvu ke

splnění povinností podle § 15 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „daňový řád“), přičemž se jednalo o výzvu ze dne 5.11. 2008, č.j. 7637-2/08-116400-031. V uvedené výzvě bylo uloženo žalobci dostavit se dne 19.11. 2008 osobně k provedení místního šetření na adresu Řídký 22 u Litomyšle a umožnit žalovanému provedení jím požadovaných úkonů, když těmito úkony mělo být ověření, zda se na uvedené adrese nachází tabák dovezený v období červenec až prosinec roku 2005. Dne 19.11. 2009 se zaměstnanci žalovaného dostavili na výše zmíněnou adresu, kde se předmětný tabák nacházel, přičemž bylo provedeno místní šetření podle § 15 daňového řádu, o jehož průběhu byl pořízen protokol č.j. 7637-3/08-116400-031. Tento protokol byl označen jako „protokol o ústním jednání podle ust. § 12 při místním šetření podle ust. §15 zák. č. 337/1992 Sb.“. Žalobce dále citoval z uvedeného protokolu, podle něhož bylo místní šetření zaměřeno na zjištění dle dožádání Celního úřadu Benešov, zda kontrolovaná osoba, tj. žalobce, skladuje v areálu na adrese Řídký 22, Litomyšl, Filipínský tabák FCV a Jihoafrický tabák FCV uvedený na fakturách č. 1/09-2005 a 2/09-2005. Dále zde bylo uvedeno, že místní šetření bude provedeno včetně odběru vzorků dle § 41 odst. 6 zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a bude provedena fotodokumentace tabáku. Dále žalobce popsal průběh místního šetření, při němž vznesl námítky a požadavky, na které reagoval žalovaný ve sdělení ze dne 17.12. 2008, v němž žalovaný uvedl, že místní šetření u žalobce provedl na základě dožádání Celního úřadu Benešov na základě § 5 odst. 1 daňového řádu. Z reakce žalovaného nelze dovodit, že se již nebude opakovat místní šetření ve „stejném stylu“, jak tomu bylo dne 19.11. 2008, tj. bez návaznosti na konkrétní daňové řízení. Dále žalobce popsal svůj další postup, kdy se dostavil dne 24.2. 2009 k žalovanému, aby požádal o vydání kopií dokladů dokumentujících výstupy z místního šetření ze dne 19.11. 2008 a dále popsal průběh jednání na Celním úřadě Benešov dne 25.2. 2009, kde požádal o informaci, v jakém stadiu se nachází postupy Celního úřadu Benešov vůči žalobci a požádal o předložení spisů, přičemž zjišťoval, zda Celní úřad Benešov ve věci vede daňový spis podle § 23 daňového řádu. Na to bylo zodpovězeno, že žádný takový daňový spis není veden. Dále žalobce popsal průběh jednání dne 26.2. 2009, kdy se dostavil na Celní úřad Benešov, kde proběhla výměna názorů mezi pracovníkem Celního úřadu Benešov a žalobcem o tom, zda žalobce má či nemá právo na předání požadovaných dokladů, jenž se týkaly zejména pořízení kopií kompletního spisového materiálu včetně podání informace, v jaké fázi se nachází žalobcův případ. Žalobce dále uvedl argumentaci, která se týkala vedení spisového přehledu, když podle jeho názoru spisový přehled nebyl veden v souladu s ust. § 17 odst. 1 správního řádu, tj. tak, aby bylo seznatelné, kdy do něho byly jeho jednotlivé části správním orgánem vkládány. Za podstatnou považoval žalobce i skutečnost, že Celní úřad Benešov odmítl žalobce seznámit s doklady, jenž byly určující pro postup celních orgánů vůči žalobci. Žalobce namítl, že z popsaných postupů obou celních úřadů je patrný značný procesní zmatek, je zasahováno do subjektivních práv žalobce chráněných ústavními zákony ČR. Dále namítl, že celní orgány v jeho případě nepostupovaly v souladu se zákonem, neboť nezahájily vůči němu řádné daňové řízení, v němž by mu byla přiznána procesní práva a ve kterém by byly respektovány základní zásady řízení. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.3. 2008, č.j. 9Afs137/2007-59, podle něhož pouze řádné důkazní řízení může osvědčit, zda se kontrolovaná osoba stane, či naopak nestane plátcem spotřební daně. Žalovaný aplikoval v dané věci § 36 daňového řádu, tj. jedná se o vyhledávací činnost, avšak vyhledávací činnost neopravňuje správce daně k provádění kontrolní činnosti jako takové a neopravňuje jej k realizaci konkrétních kontrolních úkonů, jenž dopadají na ústavní práva dotčeného podnikatelského subjektu (právo na majetek, právo na informační sebeurčení). Ust. § 36 odst.

2 daňového řádu neopravňuje správce daně k provedení místního šetření jako takového v rámci kontrolní činnosti, nýbrž k tomu, že může pro účel sdružování informací a informačních systémů žádat o předložení, zapůjčení dokladů, žádat informace, tedy v odůvodněných případech se opřít o oprávnění daná místním šetřením, ale nikoliv v rámci kontrolní činnosti. Naproti tomu ust. §15 odst. 1 daňového řádu (místní šetření) již je zákonem aprobovanou možností ústavní práva dotčeného kontrolovaného subjektu v rámci kontrolní činnosti omezit, ovšem při splnění zákonné podmínky příslušné právní kontinuity, kterou je „v daném případě existence nějakého konkrétně vedeného daňového řízení.“ Žalobce dále poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20.8. 2008, č.j. 1Aps1/2008-59 a č.j. 1Afs15/2004-89 ze dne 31.8. 2005, z nichž vyplývá, že místní šetření nemůže být prováděno samo o sobě bez návaznosti na konkrétní daňové řízení. Žalobce namítl, že pokud není vedeno žádné daňové řízení, pak správce daně není oprávněn k užití institutu § 5, §17, §15 a §29 daňového řádu, pokud jich užívá cíleně v rámci své kontrolní činnosti. Dále žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8. 2007, č.j. 7Afs45/2007-251, a to v souvislosti s porušením žalobcova práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Dále žalobce rozsáhle argumentoval nezákonností uvedeného místního šetření, poukazoval na netransparentnost postupu celních orgánů (žalobce nebyl seznámen s výsledky rozboru vzorků), přičemž z ničeho není zřejmé, že by vůči žalobci celní orgány zahájily daňové řízení, či daňovou kontrolu. To osvědčuje svévoli a nezákonnost jednání celních orgánů vůči žalobci. Ze všech skutečností svědčících o nezákonnosti postupu žalovaného v souvislosti s uvedeným místním šetřením provedeném dne 19.11. 2008 žalobce vyvodil závěr, že místní šetření bez návaznosti na konkrétní daňové řízení mohou být u žalobce opakována a že „stav, který je ve svém důsledku nezákonným zásahem do mých subjektivních práv (možností opakovaně taková místní šetření provádět, kdy není v mé moci bránit se dotčenému jednání celního úřadu jinak než vyhledáním soudní ochrany), trvá“.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že Celní úřad Benešov jako věcně a místně příslušný správce daně požádal ve smyslu ust. §5 odst. 1 daňového řádu žalovaného o provedení místního šetření u žalobce jako podnikatele, a to za účelem těchto jednotlivých úkonů:

- zjištění, zda se na adrese Řídký 22, 570 01 Litomyšl, skutečně nachází tabák uvedený na fakturách č. 1/09-2005 a č. 2/09-2005 a zjištění jeho množství a druhu balení,
- pořízení fotodokumentace,
- odebrání vzorku z každého druhu (nezpracovaný Filipínský tabák FCV, nezpracovaný Jihoafrický tabák FCV) a jeho následné odeslání do celně technické laboratoře ke zjištění, zda se jedná skutečně o tabák uvedený ve výše uvedených fakturách a jestli je tabák v tomto stavu použitelný ke kouření a zda má být z tohoto tabáku odvedena SPD.

Přílohou dožádání byly kopie dvou faktur č. 1/09-2005 a č. 2/09-2005 a výpis z veřejné části živnostenského rejstříku.

Dále žalovaný zaslal dne 5.11. 2008 žalobci výzvu k poskytnutí potřebné pomoci k účinnému provedení místního šetření, přičemž ve výzvě stanovil termín místního šetření na den 19.11. 2008 v 9.00 hod v místě uskladnění zboží - Řídký 22, Litomyšl. Průběh místního šetření byl zaznamenán v protokolu o ústním jednání podle ust. § 12 daň.řádu při místním šetření podle ust. § 15 daňového řádu, přičemž byl pořízen protokol. Podle názoru žalovaného

je celní úřad oprávněn provádět místní šetření v souvislosti s daňovým řízením, přičemž daňovým řízením, které jako legislativní zkratku uvádí ust. § 2 odst. 1 daňového řádu, se rozumí řízení o daních, neboli ve věcech daní v této souvislosti se rozumí vše, co ust. § 1 daňového řádu zahrnuje pod pojem daň. Podle názoru žalovaného předpokládána souvislost s daňovým řízením představuje možnost, aby celní úřad prováděl místní šetření nejen tehdy, pokud vede daňové řízení, ale i tehdy, jde-li o určitou, zjistitelnou souvislost s daňovým řízením. Celní úřad Benešov prostřednictvím dožádaného Celního úřadu Svitavy, tj. žalovaného, realizoval tak kompetenci danou mu daňovým řádem. Žalovaný navrhl, aby žaloba byla zamítnuta, protože žalobce neprokázal zásah žalovaného do práv žalobce bez právního titulu.

Žalobce pak polemizoval s názory žalovaného v replice ze dne 18.5. 2009, kdy zejména odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.3. 2005, č.j. 2Aps1/2005-69, kdy podrobně rozvedl, že je splněno všech šest podmínek pro legitimaci žalobce pro právo na ochranu před nezákonným zásahem. Ve vztahu k šesté podmínce, týkající se hrozby opakování místních šetření mimo platný právní rámec, žalobce uvedl, že vzhledem k argumentaci žalovaného není možné vyloučit, že místní šetření mimo řádný daňový proces může žalovaný kdykoliv zopakovat, protože svůj úkon ze dne 19.11. 2008 považuje za souladný se zákonem a dále, že o tom svědčí praxe uplatňovaná až dosud žalovaným i vůči ostatním subjektům odlišným od osoby žalobce. Opětovně poukázal žalobce na názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 19.3. 2008, č.j. 9Afs137/2007-59, podle kterého realizace místního šetření mimo řádný daňový proces je protiústavní.

Ve vyjádření žalovaného k replice, tj. ve vyjádření ze dne 22.6. 2009, žalovaný namítl, že není věcně a místně příslušný, proto by žaloba měla být zamítnuta pro nedostatek pasivní legitimace na straně žalovaného. Zároveň uvedl, že enunciat navrhovaný žalobcem je značně neurčitý a nevykonatelný, přičemž judikáty NSS nelze vztahovat na provedené místní šetření, neboť řeší jiné případy s jinými okolnostmi.

Krajský soud v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem podle části III. hlavy druhé, dílu třetího zák. č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.

Ze správního spisu soud zjistil, že Celní úřad Svitavy provedl dne 19.11. 2008 místní šetření u subjektu označeném jako „kontrolovaná osoba“, a to u žalobce, přičemž tato skutečnost včetně dalších dále uvedených byla zahrnuta v protokolu o ústním jednání podle ust. § 12 při místním šetření podle ust. § 15 daňového řádu ze dne 19.11. 2008. V uvedeném protokolu je dále uvedeno, že místem konání místního šetření je „Řídký 22, 570 01 Litomyšl“, přičemž předmět místního šetření byl v uvedeném protokolu uveden následovně: „*Místní šetření je zaměřeno na zjištění (dle dožádání CÚ Benešov ve věci provedení místního šetření č.j. 10103-6/08-176600-031 ze dne 29.10. 2008) zda kontrolovaná osoba skladuje v areálu na adrese Řídký 22, 570 01 Litomyšl, Filipínský tabák FCV a Jihoafrický tabák FCV uvedený na fakturách č. 1/09-2005 a č. 2/09-2005. Místní šetření bude provedeno včetně odběru vzorků dle § 41 odst. 6, zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů a bude provedena fotodokumentace skladovaného tabáku.*“ Dále je v uvedeném protokolu popsán průběh místního šetření, přičemž opis protokolu byl předán

žalobci v den jeho vyhotovení, tj. 19.11. 2008. Zároveň je v protokolu uvedeno, že místní šetření bylo skončeno dne 19. 11. 2008 v 13.50 hod.

Jak je konstantně judikováno, ochrana proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. může být úspěšná při splnění těchto podmínek: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není - li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 s. ř. s. poskytnout [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65 (č. 603/2005 Sb. NSS) a ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006-95 (www.nssoud.cz)].

Jak vyplývá z žaloby a ostatně i z repliky, žalobce se domáhal vydání rozsudku, kterým by krajský soud v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. s.ř.s.) uložil žalovanému zákaz pokračovat v údajném porušování jeho práv prováděním místních šetření u žalobce bez konkrétní návaznosti na konkrétní daňové řízení či daňovou kontrolu. Přestože z výše uvedeného protokolu o ústním jednání při místním šetření vyhotoveném žalovaným dne 19.11. 2008 vyplývá, že místní šetření již bylo ukončeno v den vyhotovení zmíněného protokolu, tj. 19. 11. 2008, žalobce naopak je názoru, že „stav, který je ve svém důsledku nezákonným zásahem do mých subjektivních práv (možností opakovaně taková místní šetření provádět, kdy není v mé moci bránit se dotčenému jednání celního úřadu jinak než vyhledáním soudní ochrany), trvá“. Žalobce má tak tedy obavu, že uvedené místní šetření (tj. provedené dne 19.11. 2008 dle zmíněného protokolu), jenž bylo podle žalobce nezákonné, bude žalovaný „bez kontinuální návaznosti na konkrétní daňové řízení, či daňovou kontrolu“ vůči osobě žalobce opakovat. Žalobce v podstatě požaduje, aby krajský soud do budoucna zakázal žalovanému provádět výše uvedená zmíněná šetření, jenž považoval žalobce za nezákonná.

Krajský soud musel vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 22.7.2011, č.j. 5Aps 3/2011-101, kterým byl zrušen v této věci již jednou vydaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 17.1.2011, č.j. 52Af 3/2010-69, jímž bylo žalobě vyhověno s tím, že se v dané věci jednalo o nezákonný zásah. Nejvyšší správní soud však ve výše zmíněném rozsudku dospěl ke zcela opačnému závěru, kterým se krajský soud musel nyní řídit a jenž je obsažen v jeho závěru, totožném se závěrem NSS (podle § 110 odst. 3 s. ř. s. zruší-li NSS rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS ve zrušovacím rozhodnutí).

Ze správního spisu krajský soud zjistil, že dne 29. 10. 2008 vydal Celní úřad v Benešově s odkazem na ust. § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) dožádání ve věci provedení místního šetření vůči Celnímu úřadu Svitavy. Z dožádání vyplynulo, že se jednalo o informace týkající se jednak žalobce, a jednak o důvody, pro které je provedení místního šetření požadováno. Především je zde uvedeno, že správce daně v rámci šetření dle § 36 zákona o správě daní zjistil, že žalobce v období

červenec až prosinec 2005 dovážel tabák ze SRN, že stran této skutečnosti byl s žalobcem sepsán protokol, v němž žalobce uvedl, že v uvedeném období skutečně tabák nakoupil a toto tvrzení doložil fakturou č. 1/09-2005 ze dne 21. 9. 2005 a fakturou č. 2/09-2005 ze dne 21. 9. 2005 (nezpracovaný Filipínský tabák FCV o hmotnosti cca 15 360 kg a nezpracovaný Jihoafrický tabák FCV o hmotnosti cca 15 360 kg). Žalobce rovněž sdělil, že tabák uvedený na těchto fakturách má do dnešního dne (tj. den sepsání protokolu CÚ Benešov– pozn. soudu) v uvedeném množství a v původním stavu uskladněn na adrese Řídký 22, 570 00 Litomyšl.

Předmětem dožádání bylo zjistit, zda na uvedené adrese se v uvedeném množství tabák uvedeného druhu nachází, pořídit o tom fotodokumentaci, odebrat z každého druhu vzorek a tento odeslat do CTL za účelem zjištění, zda se jedná skutečně o tabák uvedený na fakturách, jestli je v tomto stavu použitelný ke kouření a zda má být z tohoto tabáku odvedena spotřební daň. K dožádání byly připojeny předmětné faktury, výpis z veřejné části Živnostenského rejstříku, z něhož se podává, že žalobce má povolenou mimo jiné živnost zpracování tabáku a výroba tabákových výrobků (s uvedením provozovny Veselka 16, Olbramovice).

Dne 5. 11. 2008 vydal CÚ Svitavy výzvu dle § 15 odst. 5 zákona o správě daní, v níž žalobci sdělil, že dne 19. 11. 2008 v 9.00 hod provede u něj na adrese Řídký 22, Litomyšl, místní šetření, přitom specifikoval, že toto bude provedeno na základě šetření CÚ v Benešově, bude zaměřeno na dovoz tabáku ze SRN v období červenec až prosinec 2005, odkázal rovněž na žalobcem uvedené faktury a skutečnosti, které sám žalobce před CÚ Benešov uvedl. Výzva rovněž obsahovala sdělení, že bude z místa pořízena fotodokumentace a bude proveden odběr vzorků. Žalobce byl poučen o tom, že se má dostavit osobně, popř. se může dát zastupovat zástupcem, v tom případě je třeba doložit jím podepsanou plnou moc.

Dne 19. 11. 2008 byl sepsán z provedeného místního šetření protokol č. j. 7637-3/08-116400 031, za účasti žalobce a jeho konzultanta p. Tomáše Hájíčka, který se místního šetření účastnil.

Po obsáhlých poučeních, která byla žalobci v úvodu udělena, obsahuje protokol popis průběhu místního šetření (předmětný tabák se v uvedených prostorách nachází, je skladován v původním balení, byly odebrány vzorky a pořízena fotodokumentace). V protokolu č. j. 7637-3/08-116400-031 o průběhu místního šetření je uvedeno, že Celní úřad Svitavy provedl u stěžovatele místní šetření, a to jako místně příslušný úřad podle § 5 odst. 3 písmeno g) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a dle ustanovení § 4 odst. 13 a § 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a to za účelem zjištění, zda kontrolovaná osoba skladuje v areálu na adrese Řídký 22, Litomyšl, Filipínský tabák FCV a Jihoafrický tabák FCV uvedený na fakturách č. 1/09-2005 a 2/09-2005, včetně odběru vzorků dle ustanovení § 41 odst. 6 uvedeného zákona (protokol č. j. 7637-3/08-116400-031).

Z protokolu je zřejmé, že žalovaný provedl pouze úkony, ke kterým byl dožádán. Následně Celní úřad Svitavy postoupil skutečnosti zjištěné při místním šetření zpět Celnímu úřadu Benešov k dalšímu využití v příslušném daňovém řízení.

Z protokolu vyplývá, že v průběhu místního šetření žalobce požadoval mimo jiné, aby mu bylo sděleno, zda cílem úkonů prováděných CÚ Svitavy je zjištění nebo prověření okolností pro správné stanovení daně - na tuto otázku bylo sděleno, že cílem je prověření, zda skladované zboží podléhá spotřební dani, žalobce dále požadoval specifikaci daňového řízení, v souvislosti se kterým je místní šetření provedeno – na tuto otázku, jakož i na některé další dotazy žalobce k pracovníkům celního úřadu byla odpověď slíbena do 30 dnů. Tyto byly vypořádány ve sdělení CÚ Svitavy žalobci ze dne 17. 12. 2008, č. j. 8929/08-116400-031, v němž celní orgán uvedl, že jeho postupem nebyla dotčena jeho základní práva, neboť Celní úřad Svitavy provedl pouze jako dožádaný orgán jen ty jednotlivé úkony, jejichž provedení žádal Celní úřad Benešov. Výsledky provedených šetření využije taktéž Celní úřad Benešov. K namítané nezákonnosti respektive absenci právního titulu pro provedení místního šetření a odběr vzorků bylo konstatováno, že *„místní šetření bylo provedeno v souladu s ustanovením § 3 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v souvislosti s daňovým řízením, jinak řečeno ve věcech daní. Zákonem předpokládaná souvislost s daňovým řízením představuje možnost správce daně provádět místní šetření, a to nejen tehdy, pokud vede daňové řízení. Místní šetření tedy může provádět i ten správce daně, který daňové řízení nevede, protože je není příslušný vést. Samozřejmě provádět místní šetření lze tehdy, jde-li o určitou souvislost s daňovým řízením. Oprávnění k odběru vzorků mají celní úřady a celní ředitelství na základě ustanovení § 41 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů“*. Ve spise je založen rovněž protokol o zkoušce CTL ze dne 15. 1. 2009, v němž se mimo jiné v části V. uvádí : „Není v technických možnostech CTL určit stáří zboží a jeho původ. Vzorek není možné bez dalšího průmyslového zpracování kouřit“.

Ze shora uvedené rekapitulace správního spisu je zřejmé, že se místní šetření provedené dne 19. 11. 2008 sestávalo z několika různých úkonů žalovaného, o jejichž provedení jej dožádal místně a věcně příslušný Celní úřad Benešov. Již v průběhu místního šetření žalobce namítal nezákonnost provedeného odběru vzorků, resp. neexistenci právního titulu k takovému postupu, žádal o vymezení svého postavení a specifikaci řízení, jehož je účastníkem, dále žádal, aby před samotným odběrem vzorků byl seznámen s veškerými normativy, dle kterých bude žalovaný při odběru vzorků postupovat, tj. s technologií odběru vzorků – tyto mu s odkazem na jejich interní povahu nebyly předloženy a odběr byl proveden.

Žalobce se v podstatě domáhal toho, aby soud zakázal žalovanému de facto paušálně provádění jakýchkoliv místních šetření u žalobce bez konkrétní návaznosti na konkrétní daňové řízení či daňovou kontrolu (pro futuro). Takový požadavek žalobce však v projednávané věci nemá oporu ve spise, respektive žalovaný se takové excesu nedopustil. V případě žalobce se nejednalo o místní šetření, které by bylo výrazem svévole a které by bylo prováděno zcela bez souvislosti s daňovou povinností žalobce (respektive se správou daní). Žalobce je podnikatelem v oboru zpracování tabáku, jeho místně příslušným správcem daně bylo zjištěno, že v roce 2005 dovezl tuto komoditu, tuto skutečnost žalobce potvrdil, doložil předmětnými fakturami a potvrdil, že tabák je uskladněn v určitých prostorách. Dle názoru soudu je zcela legitimní očekávat, že správce daně tyto informace ověří, přitom tak nemůže učinit z žádného jiného důvodu, než za účelem správy daní. Krajský soud ve shodě s NSS považuje za vhodné uvést, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle kterého bylo postupováno, nedefinuje daňové řízení, ale pouze stanoví, co se rozumí správou daní (tj. „právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat,

vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době“, srov. § 1 odst. 2 cit. zákona). Je nepochybné, že správa daně je širší pojem než daňové řízení. Podle rozsudku NSS ze dne 27.7.2005, č.j. 1Afs 70/2004-80 „cílem místního šetření je získávání předběžných informací, jež by bylo možné poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně. Informace takto získané jsou informacemi podkladovými, přičemž prostředkem sloužícím k tomu, aby správce daně zjistil a prověřil řádně daňový základ, je daňová kontrola, která umožňuje zjištění rozhodných skutečností při zachování práv daňového subjektu.“

V projednávané věci je souvislost s konkrétní (byť tato nebyla postavena najisto) daňovou povinností zcela zjevná. Podle ust. § 101 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, předmětem daně jsou tabákové výrobky; tabákovými výrobky se dle odst. 2 cit. ustanovení rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Skutečnost, zda se jedná o tabák ke kouření či nikoli, byla předmětem místního šetření. Právě tato skutečnost byla rozhodná pro závěr o tom, zda u žalobce daňová povinnost existuje či nikoli. Správce daně místně příslušný (CÚ Benešov) postupoval zcela v intencích zákona, pokud s využitím ust. § 5 zákona o správě daní a poplatků dožádal žalovaného o provedení místního šetření, jehož cílem bylo ověření informací, které v rámci vyhledávací činnosti získal a které nepochybně měly (mohly mít) souvislost s daňovou povinností žalobce; existovala zde tedy zjevná logická příčinná souvislost.

Krajský soud tedy dospěl k závěru ve shodě s názorem NSS uvedeným ve zrušujícím rozsudku k tomu, že v dané věci byla dána souvislost s konkrétně vymezeným předmětem správy daně (s konkrétním daňovým řízením).

Jak vyhledávací činnost (v rámci níž správce daně místně příslušný žalobci CÚ Benešov zjistil, že žalobce nakoupil tabák), tak místní šetření (které bylo v souladu se zákonem provedeno na základě dožádání žalovaným) vždy musí mít souvislost se stanovením daně. To však neznamená, že daň nakonec skutečně stanovena bude; správce daně však musí mít takové indicie, které mohou pro konkrétní daňovou povinnost důvodně svědčit, jak tomu bylo i v projednávané věci.

Správce daně může shromažďovat údaje, vyhledávat důkazní prostředky, provádět místní šetření, apod. jsou-li potřebné pro správu daní, to však vždy jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní (daň ve správné výši stanovit a vybrat). Nelze proto vyhledávací činnost nebo místní šetření např. provádět ohledně toho, co již nemůže vést k uložení povinnosti, např. proto, že již nastala prekluze. Daňová povinnost má svůj rozměr věcný (daný cílem správy daní) a rozměr časový ohraničený lhůtami, proto jakékoli vybočení z takto ohraničeného prostoru, tedy např. zjišťování skutečností mimo něj se nacházejících, je nutno považovat za nezákonné. Tak tomu však v dané věci nebylo. Lze tedy uzavřít, že žalovaný nepostupoval v rozporu se zákonem, provedl-li na základě dožádání u žalobce místní šetření za účelem ověření konkrétních zjištění, která byla v předchozím řízení zjištěna a samotným žalobcem do protokolu u CÚ Benešov stvrzena.

Krajský soud tedy ve shodě s NSS dospěl k závěr, že žalobcem uplatněný návrh nebyl po právu a musel tak žalobu zamítnout pro její nedůvodnost (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

Krajský soud ve shodě s NSS však shledal pochybení žalovaného v samotném faktickém provedení místního šetření.

Při místním šetření je stanovena daňovému subjektu i dalším přítomným osobám povinnost poskytovat správci daně potřebnou pomoc nebo součinnost. Tuto součinnost žalobce poskytl. Daňový subjekt i další osoby jsou povinny strpět případná opatření správce daně, současně je však stanovena povinnost správce daně postupovat tak, aby byla šetřena práva povinných osob. Již v průběhu místního šetření žalobce namítal nezákonnost provedeného odběru vzorků, resp. neexistenci právního titulu k takovému postupu, žádal mimo jiné, aby před samotným odběrem vzorků byl seznámen s veškerými normativy, dle kterých bude žalovaný při odběru vzorků postupovat, tj. s technologií odběru vzorků. Tomuto požadavku však žalovaný nevyhověl s odkazem na skutečnost, že se jedná o interní předpis.

Uvedený postup považoval krajský soud ve shodě s NSS za nepřijatelný. Je-li zasahováno do majetku žalobce za účelem odběru kontrolních vzorků, nelze neposkytnout informace o způsobu, jakým bude odběr proveden (např. množství, počet odběrů, stanovená teplota, technika odběru - dle povahy vzorku, apod.) s odkazem, že se jedná o interní pokyny. Nejvyšší správní soud se problematikou interních pokynů, byť v souvislosti s poskytováním informací, zabýval již v rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 28/2007-89, přitom uvedl mimo jiné:... „(p)ředmětem vnitřního předpisu mohou být různé skutečnosti. Zpravidla se jedná o organizační řád, spisový řád, skartační řád, docházkový systém, popř. další předpisy týkající se organizace a chodu „uvnitř“ úřadu. Není na druhou stranu vyloučeno, aby interním předpisem byly upraveny i pracovní postupy a konkretizace úkolů, vyplývající z působnosti úřadu jako provedení předpisu úřadu vyššího; mohou v nich být stanoveny interní toky informací a konkrétní instrukce, v případě správce daně např. postupy při vkládání dat do automatizovaného daňového systému, způsoby ověřování důvěryhodnosti daňových subjektů, kriteria hodnocení kontrolní činnosti, způsoby výměny informací mezi státními orgány, zásady dohlídkové činnosti, apod.(t)ýkají-li se však zmiňované interní „Pokyny“ výkonu veřejné správy, tedy činnosti správce daně, jakožto orgánu veřejné moci, navenek, ve vztahu k veřejnosti a upravují-li aplikační postupy stran jednotlivých ustanovení daňových zákonů, nelze je, jakkoli jsou takto označeny, považovat za informace vyloučené z práva na jejich poskytnutí těm, jichž se postupy v nich upravené bezprostředně týkají.“ č. j. 5 Aps 3/2011 – 109.

Závěry vyslovené v tomto rozsudku jsou aplikovatelné i v projednávané věci. Uplatňuje-li správce daně vůči osobě, která je povinna při místním šetření správci daně poskytnout potřebnou součinnost a strpět opatření správce daně (zde mimo jiné i odběr vzorků vybraných výrobků), přitom správce daně zasahuje do majetku této osoby, je správce daně povinen poskytnout informace o technologii prováděného odběru. Této povinnosti se nelze zbavit odkazem na interní povahu předpisu, dle kterého je odběr prováděn. Daňový subjekt má právo být seznámen zejména s tím v jakém rozsahu a jakým způsobem bude odběr proveden. V opačném případě (je-li mu technologie odběru „utajena“) je mu proti případnému nesprávnému postupu při odběru odepřena možnost jakékoli obrany. V případě žalovaného se tedy jednalo o procesní pochybení, které však nemá povahu nezákonného zásahu. Pokud by místní šetření, resp. jeho výsledky byly dále hodnoceny a použity jako důkaz v daňovém řízení, jehož výsledkem by bylo stanovení spotřební daně, může žalobce procesně vadný

postup při místním šetření (nesprávný postup při odběru vzorků) napadnout v rámci žaloby proti rozhodnutí o stanovení daně dle § 65 s. ř. s.

O nezákonnost zásahu v podobě provádění místního šetření by se mohlo jednat pouze tehdy, pokud by žalovaný nebyl oprávněn jednak provádět místní šetření a jednak provádět odběr vzorku. Pro oba tyto úkony však existuje opora v zákoně; žalovaný tak uvedené úkony prováděl v rámci své zákonem stanovené pravomoci a v mezích své působnosti. Nelze proto vyloučit, že místní šetření mohou být u žalobce prováděna kdykoliv později. Procesní vady při těchto úkonech představují nepochybně vadu řízení, kterou však lze namítat v rámci řádného opravného prostředku proti rozhodnutí ve věci samé (tj. rozhodnutí o stanovení daně, popř. rozhodnutí o registraci ke spotřební dani), respektive řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s.

Protože však krajský soud ve shodě s NSS neshledal nezákonnost zásahu, spočívajícím v provedení místního šetření u žalobce dne 19.11.2008, nezabýval se již otázkou hrozby opakování zásahu, neboť takové úvahy jsou již zcela nadbytečné. Tak tato úvaha by byla na místě pouze tehdy, pokud by byl zásah shledán nezákonným.

Výrok o náhradě nákladů se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce sice byl úspěšný v řízení o kasační stížnosti směřující proti v pořadí prvnímu rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 12.10.2009, č.j. 52Ca 16/2009-27, když tento rozsudek byl zrušen NSS rozsudkem ze dne 15.7.2010, č.j. 5Aps 1/2010-51, avšak v konečném důsledku se tento úspěch žalobce nijak neprojevil, když žalobce nebyl se svou žalobou úspěšný, jak vyplývá z tohoto rozsudku krajského soudu, který žalobu zamítl. Žalovanému právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo, jak vyplývá z obsahu spisu, proto soud rozhodl, tak jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Toto rozhodnutí nabývá **právní moci dnem doručení** účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.). Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná **kasační stížnost** k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně, kterou lze podat z důvodů a za podmínek uvedených v § 102 a násl. s. ř. s. ve **lhůtě dvou týdnů** po doručení rozhodnutí prostřednictvím Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s. ř. s., a contrario).

V Pardubicích dne 9.11.2011

JUDr. Jan Dvořák, v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Monika Marelová