

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **L.T.B.C., spol. s r.o.**, se sídlem Limuzská 2110/8, Praha 10, zastoupeného JUDr. Václavem Hodanem, advokátem se sídlem Wenzigova 5, Praha 2, proti žalovanému: **Celní úřad Svitavy,** se sídlem Milady Horákové 375, Svitavy, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 18. 11. 2009, č. j. 52 Ca 14/2009 - 45,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 18. 11. 2009, č. j. 52 Ca 14/2009 - 45, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem.

Krajský soud v úvodu svého rozsudku odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které je ochrana podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb.,

soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), důvodná pouze tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením ("zásahem" správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou 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 byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.

Krajský soud konstatoval, že jak z žaloby, tak z repliky stěžovatele vyplývá, že se žalobce domáhal vydání rozsudku, kterým by krajský soud v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem uložil žalovanému zákaz pokračovat v údajném porušování jeho práv prováděním místních šetření u stěžovatele bez konkrétní návaznosti na konkrétní daňové řízení či daňovou kontrolu. Dle soudu má tedy stěžovatel obavu, že uvedené místní šetření, jež bylo dle jeho názoru nezákonné, bude zopakováno. Je přitom nesporné, že jednání, jež považoval stěžovatel za nezákonný zásah, již netrvá (skončeno před podáním žaloby dne 7. 11. 2008 v 14:25 hod). Dle závěru soudu nehrozí ani jeho opakování. V této souvislosti soud odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2005, č.j. 8 Aps 1/2005 - 82 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), dle kterého musí hrozba opakování nezákonného zásahu splňovat alespoň minimální kritéria určitosti, přičemž by se nemohlo jednat o zásah, který nelze s dostatečnou mírou určitosti ztotožnit se zásahem původním, a který proto nemůže být chápán jako opakování zásahu původního. Minimální kritéria určitosti v projednávané věci nejsou dána, neboť budoucí zásah, tj. někdy v budoucnu konaná místní šetření, nelze dostatečně určitě ztotožnit se zásahem minulým. S jistotou lze totiž vyloučit, že případné budoucí místní šetření bude zaměřeno na tentýž odběr vzorků, tj. odběr vzorků č. 116400-08-11-002 a č. 116400-08-11-003 topných olejů z dodávky, která byla stáčena v provozovně stěžovatele na adrese Řídký 22, Litomyšl, dne 7. 11. 2008 mezi 8:00 a 9:00 hod., když dle sdělení žalovaného ze dne 3. 7. 2009 byl na základě tohoto místního šetření shledán nárok stěžovatele na vrácení daně za zdaňovací období listopad 2008 v souladu s ustanovením § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o spotřebních daních“), oprávněným.

Pokud nejsou splněna kritéria určitosti ve vztahu ke ztotožnění se minulého a hrozícího zásahu, nelze obecně do budoucna zakázat žalovanému provádět uvedená místní šetření. Zákon totiž nepočítá s ochranou před aktuálně neexistujícími zásahy, zejména zásahy, k nimž došlo v minulosti, ale ani před zásahy, které mohou teprve v budoucnosti nastat, pokud nejde o hrozbu již

učiněného zásahu, tj. v daném případě místního šetření ze dne 7. 11. 2008. Krajský soud žalobu jako nedůvodnou dle ustanovení § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť má zato, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, a je proto nezákonný. Předně je nutno uvést, že pokud krajský soud žalobu zamítl, neshledal žalobou napadené jednání nezákonným, ale naopak souladným s právem. Stěžovatel je však přesvědčen, že jednání žalovaného bylo nezákonné (nesmyslné označení stěžovatele za plátce spotřební daně ve vztahu k předmětnému zboží, u kterého ještě nebyl stěžovatelem uplatněn nárok na vrácení daně, netransparentnost postupu při odběru vzorků, nezákonnost získávání důkazních prostředků, kdy stěžovatel nebyl oproti svému požadavku seznámen s normativy odběru vzorku). Krajský soud jednání žalovaného označil formou svého rozhodnutí sice za zákonné, žalobní námitky směřující do nezákonnosti jednání však žádným způsobem nevypořádal. Důvod zamítnutí prezentovaný soudem svědčí zastavení řízení ve smyslu ustanovení § 86 s. ř. s.

Není sporu o tom, že místní šetření započaté a provedené ve shora uvedené provozovně stěžovatele dne 7. 11. 2008 bylo v okamžiku rozhodování krajského soudu ukončeno. Sdělení žalovaného ze dne 3. 7. 2009, že provedené místní šetření bylo podkladem pro uznání nároku stěžovatele na vrácení spotřební daně za období listopad 2008, je zcela irelevantní, neboť z podstaty ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních je patrné, že nelze žádat o vrácení daně dříve, než dojde ke spotřebě předmětu daně zákonem stanoveným způsobem. Ze skutkových okolností je zřejmé, že v okamžiku provádění místního šetření dne 7. 11. 2008 daňové řízení nemohlo logicky být zahájené, neboť odběr vzorku z autocisterny byl žalovaným prováděn ještě před spotřebou předmětu daně. Kromě toho je uplatnění nároku na vrácení spotřební daně fakultativní a v době prováděného místního šetření o něm mohlo být hovořeno pouze o jako možném budoucím úkonu. Dále je na místě uvést, že v ostatních zdaňovacích obdobích roku 2008 byla stěžovateli daň vrácena bez předchozího odběru vzorků.

Stěžovatel je přesvědčen, že termín z dikce ustanovení § 82 s. ř. s. „hrozí-li jeho opakování“ je třeba pojímat v širším smyslu než jak formalisticky učinil krajský soud. Stěžovatel byl nucen strpět přítomnost žalovaného ve své provozovně, plnit jím uložené povinnosti a poskytovat mu vyžádanou součinnost a to pouze na podkladě žalovaným tvrzeného institutu ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků, a to za situace, kdy žádné legitimní daňové řízení neexistovalo. Žalovaný jednal v rozporu s právními předpisy, když místní šetření ve vztahu k dodávce olejů, kterou stěžovatel obdržel dne 7. 11. 2008 (odběr vzorků z autocisterny), bylo provedeno mimo řádný proces, který by stěžovateli umožňoval konzumaci procesních práv. To je podstatné zejména v situaci, kdy si

žalovaný tímto postupem obstarával důkazní prostředky. Na nezákonném postupu žalovaného nic nemění skutečnost, že byl stěžovatelem následně nárok na vrácení daně vznesen a celními orgány uznán. Je třeba si uvědomit rozsah a intenzitu mocenských oprávnění, jimiž žalovaný při provádění místního šetření disponuje. S ohledem na neměnící se charakter a mechanismus postupu celních orgánů při aplikaci ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních nemá stěžovatel žádnou jinou objektivní možnost obrany proti provádění nezákonných místních šetření.

Závěru krajského soudu, že lze s jistotou vyloučit opakování odběrů vzorků č. 116400-08-11-002 a č. 116400-08-11-003 topných olejů z dodávky, která byla stáčena v provozovně stěžovatele dne 7. 11. 2008, nelze nikterak oponovat; ukončené místní šetření nelze v toku času zopakovat. Minimální kritéria určitosti ve vztahu ke ztotožnění se s hrozícím zásahem však spočívají v reálné hrozbě provádění místních šetření bez jakékoliv vazby na daňová řízení při vědomí absence jakékoliv kontroly těchto postupů ze strany nezávislé soudní moci. Tím je otevřen prostor pro případnou svévoli při uplatňování státní moci. Na základě charakteru a průběhu místního šetření, jeho typových znaků a způsobu jeho provedení ve spojitosti s argumentací žalovaného lze pojem „ztotožnění“ minulého a v budoucnu hrozícího zásahu vyložit tak, že hrozba opakování u stěžovatele stále trvá. Podstatné jsou typové znaky postupů a jednání žalovaného vůči stěžovateli. Žalovaný sice mohl svým jednáním směřovat k legitimnímu cíli, avšak v projednávané věci tak činil nelegálními prostředky, když zneužil institut místního šetření namísto, aby postupoval ve smyslu ustanovení § 134p zákona o spotřebních daních. Výklad provedený krajským soudem ústavně nekonformním způsobem zužuje práva stěžovatele na soudní ochranu.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvádí, že podstatou sporu je toliko jedno místní šetření, které bylo u stěžovatele provedeno dne 7. 11. 2008 na základě dožádání věcně a místně příslušného správce daně Celního úřadu Praha 2. Z protokolu o průběhu místního šetření č. j. 7754-2/08-116400-031 je zřejmé, že žalovaný provedl pouze úkony, ke kterým byl dožádán. Argumentace stěžovatele, že místní šetření byla prováděna bez právní kontinuity, nemá oporu ve spisovém materiálu a je proto irelevantní. Žalovaný je přesvědčen, že soudy nemohou akceptovat požadavek stěžovatele a do budoucna omezit, případně zakázat provádění místních šetření, neboť by tím popřely zákonná oprávnění správců daně. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je

kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze správního spisu kasační soud ověřil, že dne 7. 11. 2008 provedl Celní úřad Svitavy u stěžovatele místní šetření. V protokolu o průběhu místního šetření je uvedeno, že Celní úřad Svitavy provedl u stěžovatele místní šetření, a to jako místně příslušný úřad podle ustanovení § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daní a § 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 o správě daní a poplatků, a to za účelem dodržování podmínek pro vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla dle ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních, včetně odběru vzorků dle ustanovení § 41 odst. 6 uvedeného zákona (protokol č. j. 7754-2/08-116400-031).

Již v průběhu místního šetření stěžovatel 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.

Pracovníci žalovaného do protokolu uvedli, že stěžovatel má postavení daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 6 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, předmětem šetření jsou minerální oleje, které jsou využívány k vytápění objektu v sídle provozovny stěžovatele a mají být dodány mezi 8:00 a 9:00 hodinou dne 7. 11. 2008. Odebrané vzorky budou využity ke zjištění, zda lze v budoucnu žádat o vrácení spotřební daně a jedná se proto o budoucí daňové řízení. Oprávnění k odběru vzorků zakládá ustanovení § 41 zákona o spotřebních daních, odběry budou provedeny podle interních předpisů, se kterými nebude stěžovatel seznámen, právě proto, že se jedná o interní předpisy. V 9:30 hod. byl stěžovatel vyzván k umožnění odběru vzorků; odběr byl umožněn, stěžovatel však odmítl podepsat protokoly o odběru vzorků a namítal, že nemůže potvrdit svým podpisem správnost provedeného odběru, včetně technologie postupu při samotném odběru (zejména údaje pod č. 18 Protokolu), pokud jej žalovaný odmítl s postupem odběru blíže seznámit.

Stěžovatel podáním do protokolu ze dne 1. 12. 2008 požadoval transparentní vypořádání svých námitek. Požádal také o nahlédnutí do spisu, který dožádaný celní úřad vede.

Ve věci nahlédnutí do spisu bylo stěžovateli sděleno, že kompletní daňový spis nemá Celní úřad Svitavy k dispozici, neboť se stěžovatelem daňové řízení nevede; jednotlivé dokumenty jsou řazeny dle čísel jednacích a jsou založeny u referentů, kteří jednotlivé případy zpracovávali. Zástupcům stěžovatele bylo předloženo rozhodnutí o zajištění podle ustanovení § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních, protokol o místním šetření ze dne 19. 1. 2006, protokol o ústním jednání ze dne 25. 1. 2006. Jednatel stěžovatele do předložených dokumentů nahlédl a vzhledem k tomu, že ve všech třech případech, kdy došlo k zajištění zboží v provozovně na adrese Řídký 22, Litomyšl, podal stěžovatel proti způsobu zajištění odvolání, žádal o předložení předkládacích zpráv a následně požádal o pořízení jejich fotokopií (netýká se nyní projednávané věci - poznámka NSS). K vypořádání vznesené námitky týkající se průběhu místního šetření ze dne 7. 11. 2008 bylo pracovníky správce daně sděleno, že místní šetření prováděla kontrolní skupina, a proto stěžovateli nemohou nic bližšího sdělit.

Ve spisu je dále založena žádost Celního úřadu Svitavy ze dne 4. 12. 2008 Celnímu úřadu pro Prahu 2 o zaslání podkladů k provedení místního šetření dne 7. 11. 2008, tj. záznamní povinnosti ze dne 28. 8. 2007 a informace stěžovatele o dodávce LTO ze dne 5. 11. 2008.

Podáním ze dne 18. 12. 2008 bylo stěžovateli k jeho námitce sděleno, že místní šetření bylo provedeno na základě dožádání Celního úřadu pro Prahu 2 ze dne 5. 11. 2008. Na základě stěžovateli uložené záznamní povinnosti ze dne 4. 12. 2007 stěžovatel Celnímu úřadu pro Prahu 2 oznámil, že dne 7. 11. 2008 mezi 8:00 a 9:00 hodinou proběhne v místě provozovny stěžovatele na adrese Řídký 22, Litomyšl, stáčení dodávky LTO. V souvislosti s tímto oznámením požádal Celní úřad pro Prahu 2 o odebrání vzorku topného oleje v místě spotřeby, a to za účelem zjištění, zda je topný olej barven a značkován v souladu s platnými předpisy, a zjištění sazebního zařazení minerálního oleje, používaného pro výrobu tepla; zjištění, z jaké dodávky LTO byl vzorek topného oleje odebrán, a prověření odpovídajícího daňového dokladu, zjištění skutečného aktuálního stavu topného oleje v místě spotřeby; kontrolu vedení evidence o nákupu a spotřebě topného oleje včetně zůstatků a nákupů. K namítané nezákonnosti respektive absenci právního titulu pro provedení místního šetření a odběr vzorků LTO 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*“.

Ze shora uvedené rekapitulace správního spisu je zřejmé, že se místní šetření provedené dne 7. 11. 2008 sestávalo z několika různých úkonů žalovaného, o jejichž provedení jej dožádal místně a věcně příslušný Celní úřad pro Prahu 2. Dále je zřejmé, že záznamní povinnost a informace o dodávce LTO byly žalovaným vyžádány až po provedeném místním šetření a že stěžovateli byl odepřeny jakékoli informace týkající se způsobu, jakým bude žalovaným odběr vzorků prováděn. V průběhu místního šetření stěžovatel napadal postup žalovaného, své nejasné postavení v daňovém řízení, jakož i absenci právního titulu pro provedení místního šetření a s ním souvisejícího odběru vzorků.

S krajským soudem lze jistě souhlasit v tom smyslu, že řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu (§ 82 až § 87 s. ř. s.) je postaveno na koncepci ochrany před „zásahem“ (zásahem, pokynem nebo donucením), který trvá, jehož důsledky trvají nebo u něhož hrozí opakování (viz § 82 in fine s. ř. s.). Z uvedeného vyplývá, že jde o ochranu před zásahem, který bezprostředně a přímo trvá nebo hrozí a kterému je nutno v případě, že je nezákonný, nutno zabránit, tj. jej zakázat vydáním konstitutivního rozhodnutí (§ 87 odst. 2 věta první s. ř. s.) a tím jej právně pro futuro znemožnit. Současná právní úprava nepočítá s ochranou před aktuálně neexistujícími zásahy, tj. zejména zásahy, ke kterým došlo v minulosti, ale ani před zásahy, které mohou teprve v budoucnu nastat, nejde-li o hrozbu opakování již učiněného zásahu. Proto také nepočítá s ve své podstatě deklaratorními rozhodnutími, kterými by byla vyslovována nezákonnost (minulých či budoucích) zásahů ve smyslu § 82 s. ř. s.

Je nesporné, že v dané věci žaloba nesměřovala proti trvajícímu zásahu či jeho důsledkům; místní šetření započaté a provedené dne 7. 11. 2008 bylo k témuž dni ukončeno. Spornou otázkou bylo, zda opakování zásahu v budoucnu hrozí.

Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že zamítnutím žaloby krajský soud aproboval napadené jednání žalovaného. V obecné rovině lze jistě připustit, že žaloba může být uznána nedůvodnou, aniž by se musel soud nutně vyslovovat k povaze určitého jednání z hlediska naplnění pojmu zásah v širším slova smyslu, případně aniž by prošel všechny kroky shora zmíněného algoritmu soudního přezkumu nezákonného zásahu. Žalobní řízení je totiž založeno na zásadách koncentrace a dispozitivnosti. To především znamená, že soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž žalobce může kdykoli za řízení žalobní body omezit; rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Pokud by např. hrozba opakování zásahu byla tvrzena zcela neurčitě či byla spatřována pouze ve skutečnosti, že obdobná místní šetření mohou být prováděna u jiných subjektů, nemusel by krajský soud zkoumat povahu vytýkaného jednání a byl by oprávněn žalobu na

ochranu před nezákonným zásahem jako nedůvodnou zamítnout. Tímto postupem by ovšem neaproboval zákonnost vytýkaného jednání žalovaného. Žaloba by byla zamítnuta jako nedůvodná nikoli z důvodu zákonného jednání správního orgánu, ale proto, že opakování hrozby již ukončeného zásahu nebylo dostatečně určitě tvrzeno či nebylo důvodné. V nyní projednávané věci krajský soud povahu stěžovatelem vytýkaného jednání vůbec nezkoumal a dospěl k závěru, že nezákonný zásah již netrvá a vzhledem k tomu, že v budoucnu již nemůže dojít k odběru totožných vzorků topného oleje, nehrozí ani jeho opakování. Důvod tohoto rozhodnutí krajského soudu (ztotožnění případné hrozby opakování zásahu s odběrem konkrétního vzorku) neshledal kasační soud zákonným.

Minimální kritéria určitosti, na základě kterých lze ztotožnit povahu původního a v budoucnu hrozícího zásahu, jde-li o místní šetření zaměřené na odběr vzorků, nelze omezit pouze konkrétním zbožím, resp. odběrem vzorku z konkrétní dodávky LTO. Takový výklad by ve svém důsledku skutečně znamenal, že místní šetření opakovaně prováděná za tímto účelem u jednoho a téhož subjektu nebudou s ohledem na jejich časovou dimenzi (zpravidla jen několik hodin) nikdy podrobena soudní ochraně. To platí tím spíše, že po provedeném místním šetření nemusí následovat žádné rozhodnutí ve věci, proti kterému by se mohl daňový subjekt bránit a v rámci této obrany napadnout i předcházející postup žalovaného při místním šetření. Z koncepce ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že místní šetření je časově omezený úkon, a to příchodem a odchodem pracovníka správce daně z místa, ve kterém je místní šetření prováděno. Teoreticky by tak opakování odběru téhož vzorku mohlo nastat pouze za situace, že by se původní odběr nezdařil či došlo ke ztrátě vzorku, a to ještě za předpokladu, že by LTO již nebylo uživatelem spotřebováno. V drtivé většině případů by ovšem subjekt, který je při místním šetření povinen podrobit se státní moci, při přijetí krajským soudem provedeného výkladu zůstal bez jakékoliv ochrany.

Nejvyšší správní soud v rozhodnutí sp. zn. 1 Aps 1/2008 (všechna zde uvedená rozhodnutí NSS jsou dostupná na www. nssoud.cz) uvedl, že místní šetření je způsobilé zasahovat do práv osob, u nichž je prováděno (podle § 15 zákona o správě daní a poplatků má správce daně celou řadu oprávnění vůči subjektu, u kterého je místní šetření prováděno - např. může vstupovat do jeho provozních prostor, vyžadovat účetní doklady, zajišťovat věci apod., přičemž příslušný subjekt je povinen tyto úkony správce daně strpět), a současně nejde o rozhodnutí, proti němuž by byla možná obrana samostatnou žalobou. V případě místního šetření se při překročení zákonných mezí (např. provádění místního šetření bez souvislosti s konkrétním daňovým řízením apod.) tedy může jednat o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť obecně nelze vyloučit ani splnění podmínky trvalosti zásahu. Naopak z povahy věci vyplývá, že institut místního šetření může

představovat pro příslušný subjekt zásah, avšak zda se v konkrétním případě o zásah jedná, či nejedná, a zda jde o zásah nezákonný, je už otázka meritorního posouzení.

Tvrdí-li stěžovatel, že místní šetření bylo provedeno zcela mimo zákonný rámec, že byl nucen strpět přítomnost žalovaného ve své provozovně, plnit jím uložené povinnosti a poskytovat mu součinnost bez zákonného podkladu a že hrozbu opakování tohoto jednání spatřuje v účelu, na které bylo místní šetření zaměřeno, přičemž je nanejvýš pravděpodobné, že o vrácení spotřební daně bude stěžovatel žádat i v budoucnu, toto lze označit za dostatečně určité tvrzení hrozby opakování. Krajský soud se v dalším řízení tedy musí vyrovnat s tím, zda tato hrozba je i důvodná. Dle názoru Nejvyššího správního soudu tento závěr nelze učinit bez určení, zda pochybení, jež stěžovatel při provádění jednotlivých úkonů v rámci místního šetření žalovanému vytýká, mají či nemají povahu nezákonného zásahu. Dospěje-li soud k závěru, že některé úkony žalovaného tuto povahu mají, pak byť se jedná o zásah již ukončený, bude dále nutno zodpovědět otázku, zda pochybení při těchto úkonech jsou takové povahy, že hrozba jejich opakování přetrvá. Ochrana by pak směřovala nikoli k deklaratornímu rozhodnutí, či snad zákazu místních šetření v obecné rovině (což by byl jistě absurdní výklad), ale k odstranění těch negativních důsledků nezákonného jednání, které na stěžovatele mohou opakovaně působit. Pro nyní projednávanou věc je nutné zdůraznit, že úsudek o tom, zda opakování zásahu hrozí, se může odvíjet teprve od posouzení, zda dne 7. 11. 2008 při místním šetření k nezákonnému zásahu ze strany žalovaného došlo, resp. v čem konkrétně tento zásah spočíval, a teprve poté lze učinit závěr, že další místní šetření, prováděná v totožné provozovně stěžovatele, shodně zaměřená na odběr vzorků topného oleje, a prováděná stejným způsobem, mohou či nemohou splňovat stěžovatelem tvrzenou trvalou hrozbu nezákonného jednání státní moci.

Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. května 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu