

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **P. K.**, proti žalovanému: **Celní úřad Svitavy,** se sídlem Milady Horákové 375, Svitavy, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 17. 1. 2011, č. j. 52 Af 3/2010-69,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 17. 1. 2011, č. j. 52 Af 3/2010 - 69, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo žalovanému zakázáno pokračovat v porušování práv žalobce prováděním místních šetření bez konkrétní návaznosti na konkrétní daňové řízení či daňovou kontrolu.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že krajský soud rozhodoval ve věci návrhu žalobce na ochranu před nezákonným zásahem opětovně poté, kdy bylo jeho předchozí rozhodnutí ze dne 12. 10. 2009, č. j. 52 Ca 16/2009 - 27, kterým byl návrh žalobce zamítnut, zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2010, č. j. 5 Aps 1/2010 - 51.

Krajský soud ve svém předchozím rozsudku mimo jiné konstatoval, že řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu 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.); 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. Krajský soud uzavřel, že v dané věci žaloba nesměřovala proti trvajícímu zásahu či jeho důsledkům, neboť místní šetření započaté a provedené dne 19. 11. 2008 bylo k témuž dni ukončeno. V této souvislosti soud odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2005, č. j. 8 Aps 1/2005 – 82, 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*“. Krajský soud dospěl přitom k závěru, že 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 zjištění, zda kontrolovaná osoba, tj. žalobce 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 2/09-2005. Povahou samotného zásahu (způsobu provedení místního šetření) se krajský soud ve svém rozhodnutí přitom nikterak nezabýval.

Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobce výše citovaný rozsudek krajského soudu zrušil, přitom v něm mimo jiné konstatoval: „ *(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 který 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. Teprve dospěje-li krajský 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. Pro nyní projednávanou věc je tedy nutné zdůraznit, že úsudek o tom, zda opakování zásahu hrozí, se může odvíjet teprve od posouzení, zda dne 19. 11. 2008 při místním šetření k nezákonnému zásahu ze strany žalovaného vůbec došlo, resp. v čem konkrétně tento zásah spočíval, a teprve poté lze učinit závěr, zda další místní šetření, prováděná v totožné provozovně stěžovatele, shodně zaměřená na odběr vzorků a prováděná stejným způsobem, mohou či nemohou splňovat stěžovatelem tvrzenou trvalou hrozbu nezákonného jednání státní moci.)*“

Nejvyšší správní soud tedy uložil krajskému soudu, aby v dalším řízení a priori zkoumal, zda se v daném případě při provedeném místním šetření jednalo o nezákonný zásah (neboť krajský soud žalobu zamítl - tedy neshledal zásah nezákonný, aniž by však jeho obsah z hlediska zákona posuzoval, přitom argumentaci soustředil výhradně k otázce možné hrozby opakování zásahu a tuto neshledal).

Krajský soud v novém rozsudku, nyní napadeném kasační stížností, konstatuje, že se v intencích závazného právního názoru kasačního soudu zaměřil na posouzení, zda

dne 19. 11. 2008 při prováděném místním šetření ze strany žalovaného k nezákonnému zásahu došlo, resp. v čem tento zásah spočíval, přitom dospěl k závěru, že k nezákonnému zásahu ze strany žalovaného došlo, návrh žalobce shledal důvodným, a proto žalovanému zakázal v pokračování nezákonného postupu (resp. jeho opakování) při místních šetřeních prováděných u žalobce, konkr. zakázal jejich provádění bez konkrétní návaznosti na konkrétní daňové řízení nebo kontrolu.

Kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu podal nyní žalovaný (dále „stěžovatel“).

V kasační stížnosti jsou uplatněny důvody, které lze obsahově podřadit pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, byť tak stěžovatel výslovně nečiní.

Stěžovatel s odkazem na právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku poukazuje především na to, že krajský soud se měl zabývat především tím, zda úkony, které byly v rámci místního šetření prováděny, mají či nemají povahu nezákonného zásahu, v čem konkrétně případný zásah spočívá. K tomu uvádí, že z konstrukce zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků je zřejmě, že institut místního šetření je zařazen do obecných ustanovení (§ 15); z toho vyplývá, že je použitelný v kterémkoli stádiu řízení. Potřeba fyzického ověření a šetření „na místě samém“ může vzniknout v kterékoli fázi kontrolní činnosti, lze jej provádět jak v rámci vyhledávací činnosti, v rámci daňové kontroly, v rámci vytýkacího řízení nebo samostatně v kterémkoli stádiu daňového řízení. Místním šetření se prověřují konkrétní skutečnosti u konkrétních daňových subjektů, podstatou místního šetření je zjištění podrobnějších skutečností k již zjištěným skutečnostem (podezřením), přičemž toto zjišťování vyžaduje návštěvu konkrétního místa, kde je předpoklad., že konkrétní skutečnosti budou zjištěny. Místním šetřením se prověřuje určitá skutečnost, aniž je v okamžiku jeho zahájení jakkoli předjímána možná daňová kontrola. Místní šetření, i když není vyloučeno, aby bylo prováděno i v rámci daňové kontroly, je běžně prováděno správci daně zejména v rámci vyhledávací činnosti a jeho výsledky se použijí i v daňovém řízení zahájeném později. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje např. na shodný závěr učiněný v rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134 nebo dále např. na rozsudky č. j. 1 Afs 70/2004-80 ze dne 27. 7. 2005, č. j. 8 Afs 68/2009-43 ze dne 3. 11. 2010 a další.

Stěžovatel namítá, že z rozsudku krajského soudu není zřejmé, jak by správce daně bez využití institutu místního šetření měl vyhledávací činnost v praxi realizovat a jak průběžně informace získávat, poukazuje přitom na právní úpravu obsaženou v ust. § 134p, § 41 , resp. § 42 zákona o spotřebních daních. Dle názoru stěžovatele je celní úřad oprávněn provádět místní šetření v souvislosti s daňovým řízením, přičemž daňovým řízením, které jako legislativní zkratku uvádí § 2 odst. 1 daňového řádu se rozumí řízení o daních. Jinými slovy řečeno ve věcech daní v této souvislosti se rozumí vše, co v § 1 daňového řádu zahrnuje pojem „daň“ *(zde má stěžovatel na mysli zákon č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – pozn. soudu).* Předpokládaná 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.

V daném případě Celní úřad Benešov prostřednictvím dožádaného Celního úřadu Svitavy (tj. stěžovatele) realizoval kompetenci danou mu zákonem. Celní úřad Benešov vedl s žalobcem daňové řízení za účelem prokázání zdanění tabákových výrobků, pouze si k provedení jednotlivého úkonu dožádal jiný místně příslušný celní úřad, přitom tak učinil nikoli bezdůvodně, ale na základě údajů na fakturách č. 1/09-2005 a 2/09-2005, jejichž správnost a pravdivost potřeboval porovnat s fyzickým stavem (včetně odběru vzorků) vybraných výrobků, které se nacházely na adrese Řídký 22 u Litomyšle. Stěžovatel uvádí, že místní šetření u subjektů, které nejsou daňovými subjekty, jsou prováděna převážně na základě vnějších podnětů, jako jsou např. dožádání jiných správců daně, podněty jiných státních orgánů, apod. Poukazuje především na to, že místním šetřením se prověřují skutečnosti nutné pro vedení daňového řízení, místní šetření jsou běžně vedena např. na prodej nekolkovaných cigaret, na ověřování obchodní marže, na prokázání původu zboží, apod. Samotné místní šetření má přitom sloužit v intencích výše cit. judikatury NSS pouze k „mapování terénu“ správcem daně či ověření skutečností vztahujících se k jiným daňovým subjektům. Stěžovatel poukazuje na stávající právní úpravu obsaženou v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, z níž je zřejmé, že zákon přiznává správci daně tatáž oprávnění jako v § 15 zákona o správě daní a poplatků, přitom např. § 78 odst. 1 daňového řádu jednoznačně vyplývá, že správce daně vyhledává a získává důkazní prostředky (skrze místní šetření) a daňové subjekty, a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přitom požaduje, aby krajský soud znovu rozhodl o nákladech řízení, které již stěžovatel žalobci uhradil.

Žalobce vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost přípustnou, neboť dle jeho názoru nebyly naplněny zákonné předpoklady pro její odmítnutí ve smyslu ust. § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Jakkoli se jedná o kasační stížnost, která směřuje proti rozhodnutí, které již jednou bylo Nejvyšším správním soudem přezkoumáno a zrušeno, nutno podotknout, že v předchozím řízení se Nejvyšší správní soud otázkou právního posouzení stran samotného institutu místního šetření nezabýval, neboť krajský soud ji a priori nevyřešil, a proto právě úkolem dalšího řízení před krajským soudem bylo zabývat se v projednávané věci naplněním předpokladů pro vyslovení závěru o existenci či neexistenci nezákonného zásahu (srovn. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, rozsudek NSS ze dne 4. 1. 2011, č. j. 8 Afs 27/2010 - 94).

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných, přitom dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu nemůže obstát.

Nejvyšší správní soud předesílá, že podstatou sporu je konkrétní místní šetření, které bylo u žalobce stěžovatelem provedeno dne 19. 11. 2008 na základě dožádání věcně a místně příslušného správce daně Celního úřadu Benešov a jehož předmětem bylo ověření údajů obsažených na dvou konkrétních fakturách a provedení dalších úkonů v dožádání specifikovaných (pořízení fotodokumentace a odebrání vzorků).

Ze správního spisu Nejvyšší správní 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 jednoznačné o informace týkající se jednak žalobce, a jednak 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 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. T. H., 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 a svobody, 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.

Krajský soud v intencích zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu se měl především vypořádat s otázkou, zda výše uvedená pochybení, která žalobce při provádění jednotlivých úkonů v rámci místního šetření správnímu orgánu vytýká, mají či nemají povahu nezákonného zásahu, dospěl-li by k takovému závěru, měl se zabývat otázkou, zda je dána reálná hrozba opakování takového zásahu.

V odůvodnění rozhodnutí krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2008, č. j. 1 Aps 1/2008-59, v němž se konstatuje, že *„(základním předpokladem pro provedení místního šetření je existence souvislosti s určitým konkrétním daňovým řízením, v případě místního šetření se při překročení zákonných mezí, tj. i v případě provádění místního šetření bez souvislosti s konkrétním daňovým č´řízením, může jednat o nezákonný zásah.“* Ze závěrů zde obsažených dovodil krajský soud, že v projednávané věci základní zákonný předpoklad zákonnosti místního šetření nebyl splněn, neboť místní šetření provedené dne 19. 11. 2008 bylo realizováno bez souvislosti s konkrétním daňovým řízením; tato souvislost nevyplývá dle krajského soudu z žádného z podkladů založených ve správním spise, z protokolu vyplývá, že místní šetření bylo zaměřeno pouze na zjištění, zda kontrolovaná osoba skladuje v areálu na adrese Řídký 22, Litomyšl tabák FCV a Jihoafrický tabák FCV uvedený na předmětných dvou fakturách. Krajský soud na základě uvedeného dospěl k závěru, že žalovaný překročil svou pravomoc, když v rozporu s platnou právní úpravou provedl místní šetření bez souvislosti s konkrétním daňovým řízením; dle krajského soudu již samotná tato skutečnost postačovala k závěru o nezákonnosti zásahu, kdy žalobce byl nucen plnit přímo uložené povinnosti vycházející z místního šetření, tedy musel zajistit přítomnost oprávněné osoby na určitém místě pro určitou dobu, musel strpět přítomnost zaměstnanců žalovaného, poskytnout jim součinnost, odpovídat jim na dotazy, vydat svůj majetek – vzorky, atd.

Krajský soud zároveň dospěl k závěru, že byl splněn i další předpoklad úspěšnosti žaloby, zahrnující hrozbu opakování nezákonného zásahu; v této souvislosti s odkazem na ust. § 15 zákona o správě daní a poplatků, z něhož vyplývá, že místní šetření je určitý časově omezený úkon, a to příchodem a odchodem pracovníka správce daně z místa, konstatoval, že teoreticky by tak opakování téhož úkonu mohlo nastat pouze za situace, že by se původní odběr nezdařil či došlo ke ztrátě vzorku. Krajský soud s odkazem na rozsudek NSS č. j. 8 Aps 1/2005-82 ze dne 15. 11. 2005 uvedl, že hrozba opakování nezákonného zásahu musí splňovat alespoň minimální kritéria určitosti – ta lze spatřovat již v samotném zvoleném postupu ze strany žalovaného správního orgánu. Z podkladů založených ve správním spise nic totiž nenasvědčuje tomu, že by existovala okolnost, jež by tuto hrozbu opakování nezákonného zásahu eliminovala (např. ukončení podnikání žalobce, změna právního názoru žalovaného týkající se jím zvoleného nezákonného postupu); naopak ze správního spisu, zejména z vyjádření žalovaného k žalobě vyplývá, že žalovaný je přesvědčen o zákonnosti svého postupu, tedy může opakovaně uvedený institut místního šetření opět nezákonně využít. Krajský soud uvedl, že se ztotožňuje s žalobcem, že nelze vyloučit opakování nezákonných místních šetření vůči žalobci.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je nezákonný.

Krajský soud ve výroku I. zakázal žalovanému de facto paušálně provádění jakýchkoli místních šetření u žalobce bez konkrétní návaznosti na konkrétní daňové řízení či daňovou kontrolu. (pro futuro). Takový výrok však v projednávané věci nemá oporu ve spise, resp. stěžovatel se takového 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 (resp. 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.

Nejvyšší správní soud 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“* (§ 1 odst. 2 cit. zákona). Nejvyšší správní soud připouští, že správa daní bývá často směšována s daňovým řízením; jak již bylo uvedeno, zákon o správě daní a poplatků tyto kategorie blíže nevymezoval, přitom v textu (ale i v judikatuře) byly užívány spíše nahodile. Je však nepochybné, že správa daně je širší pojem než daňové řízení. V této souvislosti lze uvést, že nový procesní předpis- daňový řád již upravuje a rozlišuje daňové řízení a daňové postupy, přitom tyto se odehrávají vždy uvnitř správy daní. V kontextu výše uvedeného je nutno rovněž přistupovat k interpretaci krajským soudem citovaného rozsudku NSS č. j. 1 Aps 1/2008-59, v němž se konstatuje, že *„(z)ákladním předpokladem pro provedení místního šetření je existence souvislosti s určitým konkrétním daňovým řízením, v případě místního šetření se při překročení zákonných mezí, tj. i v případě provádění místního šetření bez souvislosti s konkrétním daňovým řízením, může jednat o nezákonný zásah.“* V této souvislosti lze odkázat na další judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, v němž se konstatuje, že *„(m)ístní šetření podle § 15 daňového řádu není zákonem blíže definováno a jedná se o institut zařazený v obecných ustanoveních, tudíž použitelný v jakékoliv fázi řízení. Místní šetření může být úkonem samostatným i úkonem prováděným např. v rámci daňové kontroly. Stejně tak se může jednat o šetření spočívající v ojedinělém úkonu, či se může skládat z více úkonů a jeho výsledek může být podchycen v jednom či více protokolech; omezením je jen, aby jím nebyla nahrazována daňová kontrola tam, kde se rozsah zjišťování z jeho mezí vymyká“.* Charakterem místního šetření se zabýval Nejvyšší správní soud např. již i ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, v němž vyslovil, že *„(c)ílem 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 stěžovatele 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.

Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v dané věci nebyla 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 stěžovatelem) 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 stěžovatel 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.

Nejvyšší správní soud však shledal pochybení stěžovatele 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 stěžovatel při odběru vzorků postupovat, tj. s technologií odběru vzorků. Tomuto požadavku však stěžovatel nevyhověl s odkazem na skutečnost, že se jedná o interní předpis.

Nejvyšší správní soud však takový postup považuje za nepřípustný. 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."

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 stěžovatele 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 stěžovatel nebyl oprávněn jednak provádět místní šetření a jednak provádět odběr vzorků. Pro oba tyto úkony však existuje opora v zákoně; stěžovatel 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 kdykoli později. Procesní vady při těchto úkonech představují nepochybně vadu řízení, kterou však lze namítat a priori v rámci řádného opravného prostředku proti rozhodnutí ve věci samé (tj. rozhodnutí o stanovení daně, popř. v rozhodnutí o registraci ke spotřební dani), resp. v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud 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. Tato úvaha by byla na místě pouze tehdy, pokud by zásah byl shledán nezákonným.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že krajský soud pochybil, shledal-li v provedení místního šetření u žalobce dne 19. 11. 2008 nezákonný zásah, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem výše vysloveným. V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž 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 22. července 2011

JUDr. Lenka Matyášová

předsedkyně senátu