

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **Herba Vitalis s. r. o.,** se sídlem Žitná 45/1656, Praha 1, zastoupená Mgr. Petrem Břečkou, advokátem v Jihlavě, Fritzova 2, proti žalovanému: **Celní úřad Žďár nad Sázavou,** Komenského 1786, Žďár nad Sázavou, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 11. 2010, čj. 30 Ca 255/2008 - 241,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

[1] Dne 24. 11. 2008 provedl žalovaný v provozovně žalobkyně (stěžovatelky) místní šetření dle § 41 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). V rámci šetření na základě odebraných vzorků žalovaný dospěl k názoru, že se ve skladu stěžovatelky nacházejí vybrané výrobky dle zákona o spotřebních daních. Žalovaný tvrdil, že stěžovatelka dostatečně neprokázala zdanění vybraných výrobků, a proto ústně oznámil opatření o zajištění vybraných výrobků a vyhotovil o této skutečnosti protokol. Nevydal však rozhodnutí o zajištění dle § 42 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

[2] Dne 1. 12. 2008 podala stěžovatelka u Krajského soudu v Brně žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. Namítala, že bylinné extrakty, které vyrábí, nejsou vybraným výrobkem dle § 1 odst. 1 písm. a) a § 67 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních, protože u stěžovatelky

nedochází k „výrobě“ podle § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních. Při výrobě doplňků stravy ze zdaněného lihu nevzniká výrobek nový, který by měla stěžovatelka znovu zdanit.

[3] Dále namítala, že se žalovaný v rámci místního šetření dopustil nezákonného donucení, především proto, že vyslovil zajištění dle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka tvrdila, že vyčerpala všechny možnosti obrany proti nezákonnému postupu žalovaného, a proto podala žalobu dle § 82 s. ř. s. Současně s ní podala návrh na vydání předběžného opatření; uvedla, že kdyby bylo vykonáno zajištění výrobků, hrozilo by jí ochromení podnikatelské činnosti a následná likvidace, ztráta pozice na obchodním trhu a vznik značné materiální škody.

[4] Žalobkyně v petitu žaloby žádala, aby krajský soud žalovanému zakázal označovat výrobky žalobkyně jako vybrané výrobky a předmět spotřební daně z lihu podle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Dále navrhovala, aby krajský soud zakázal žalovanému zajišťovat výrobky, u nichž žalobkyně prokáže řádné zdanění a původ lihu v těchto výrobcích obsaženého, a zakázal činit jakékoli úkony směřující ke stanovení a vyměření spotřební daně z lihu z těchto výrobků.

## První rozhodnutí Krajského soudu v Brně

[5] Krajský soud usnesením ze dne 18. 2. 2009 žalobu odmítl. Vyšel z právního názoru, že žalovaný vydal rozhodnutí, a to ústně do protokolu. Stěžovatelka proto nemohla brojit proti jednání žalovaného žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu dle § 82 s. ř. s., ale měla po vyčerpání opravných prostředků v rámci daňového řízení podat případně žalobu proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 s. ř. s.).

## První rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

[6] Ke kasační stížnosti stěžovatelky Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 3. 9. 2009, čj. 8 Aps 2/2009 - 134, zrušil usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění uvedl, že zajištění pojaté do protokolu je samo o sobě zásahem, proti kterému se lze bránit tzv. „zásahovou“ žalobou a tvrdit jeho nezákonnost (§ 82 a násl. s. ř. s.). Samo zajištění, byť pojaté do protokolu, tedy rozhodnutím není.

[7] Dále uvedl, že *„kontrolovaná osoba nesmí se zajištěnými výrobky nakládat do doby, než bude rozhodnuto o jejich propadnutí nebo zabrání, popřípadě do doby, kdy se prokáže, že k porušení zákona nedošlo. Zpravidla je to správní orgán, který fyzicky znemožní kontrolované osobě s výrobky nakládat. Může ale postupovat i tak, že výrobky ponechá u kontrolované osoby s tím, že vysloví právní zákaz je prodat nebo s nimi jinak disponovat. Není-li ale rozhodnuto v zákonem stanovené lhůtě (text zákona je v tomto ohledu jednoznačný - správní orgán „musí“ rozhodnutí vydat, a to „nejpozději“ následující pracovní den), přestávají právní účinky protokolárního zajištění.*

[8] Podle Nejvyššího správního soudu *„v zásadě nastává dvojí situace: buď jsou zajištěné výrobky v dispozici správního orgánu (byly odvezeny, uloženy u schovatele, nebo podobným způsobem bylo fyzicky zamezeno kontrolované osobě s nimi nakládat), anebo jsou nadále*

*uloženy u kontrolované osoby. V prvém případě nelze po ní po právu žádat, aby po nejistou dobu vyčkávala řádného a odůvodněného rozhodnutí, proti němuž by se mohla bránit opravným prostředkem a případně i dále správní žalobou proti rozhodnutí; proto v takovém případě je kontrolovaná osoba legitimována k podání zásahové žaloby, v níž bude zřejmě namítat ve shodě s názorem právě uvedeným, že právně již zajištění netrvá a bude oprávněna žádat, aby výrobky (dopravní prostředky) byly vráceny nebo uvolněny k její volné dispozici. Ve druhém případě pak vychází soud z toho, že právní účinky zajištění pominuly uplynutím dne, kdy mělo být vydáno rozhodnutí, a protože tu není fyzická nemožnost s výrobky či dopravními prostředky disponovat, je na svobodné vůli kontrolované osoby, jak s nimi dále naloží".*

[9] Nejvyšší správní soud dále poznamenal, že krajský soud v dalším řízení nejprve na základě řádného skutkového zjištění ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.) vyjasní, zda účinky zásahu trvají nebo netrvají. Teprve poté bude moci rozhodnout, zda zásahové žalobě vyhoví nebo ji zamítne.

## Druhé rozhodnutí krajského soudu

[10] Po zrušení prvního rozhodnutí Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 10. 11. 2010, čj. 30 Ca 255/2008 - 241, žalobu zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

[11] V odůvodnění rozsudku uvedl, že žalobkyně v doplňujících podáních ze dne 22. 1., 3. 2., 12. 2. a 3. 5. 2010 navrhla, aby krajský soud připustil změnu žalobního návrhu – žalobního petitu. Žalobkyně dále nově žádala, aby krajský soud zakázal žalovanému vyslovit zajištění a vydání rozhodnutí podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních o zajištění výrobků žalobce, a aby zdaněný líh obsažený ve výrobcích žalobkyně žalovaný neoznačoval jako nezdaněný líh. Žalobkyně se dále domáhala, aby krajský soud zakázal žalovanému označovat její výrobky jako vybrané výrobky a předmět spotřební daně z lihu podle § 67 zákona o spotřebních daních, a aby soud zakázal žalovanému označovat činnost žalobkyně spočívající v ředění zdaněného lihu vodou a bylinami za výrobu vybraných výrobků ve smyslu § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních. Žalobkyně taktéž rozšířila obsah původně uplatněného nezákonného zásahu.

[12] Krajský soud rozšíření žaloby připustil a vyloučil část řízení v rozsahu ochrany před nezákonnými zásahy žalovaného, které uvedla žalobkyně v doplňujících podáních, k samostatnému projednání *(Pozn. soudu: věc byla vedena u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 84/2010. Krajský soud vyzval žalobkyni k odstranění vad podání. Protože tak žalobkyně neučinila, krajský soud usnesením ze dne 9. 11. 2010, čj. 30 Af 84/2010 - 33, žalobu odmítl a nepřiznal žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení.).*

[13] Krajský soud se tedy zabýval návrhem v původním rozsahu uvedeném v žalobě. Nejprve posoudil námitku, že k nezákonnému zásahu došlo tím, že žalovaný v rozporu se zákonem o spotřebních daních a zákonem č. 61/1997 Sb., o lihu, označuje výrobky žalobkyně jako vybrané výrobky, které jsou předmětem spotřební daně z lihu podle § 67 zákona o spotřebních daních, a dále že žalovaný označuje činnost žalobkyně spočívající v ředění zdaněného lihu vodou a bylinami jako výrobu vybraných výrobků podle § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních. K této námitce krajský soud uvedl, že jde o tvrzené

nezákonné zásahy, o kterých se žalobkyně dozvěděla již v rámci ústního jednání, které proběhlo 2. 11. 2006 – jak vyplývá z protokolu o ústním jednání čj. 5934-02/06-0164-06. Žaloba v nyní rozhodované věci byla podána k poštovní přepravě 28. 11. 2008, došlo tedy ke zmeškání dvouleté lhůty stanovené § 84 s. ř. s. a žaloba byla v této části podána opožděně. Přes tuto skutečnost krajský soud s ohledem na doplňující podání žalobkyně věcně vypořádal i tuto námitku.

[14] Otázkou, zda je předmětem spotřební daně pouze líh nebo zda jsou výrobky žalobkyně vybranými výrobky podle zákona o spotřebních daních, a zda lze procesy výroby považovat za výrobu ve smyslu § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 19. 10. 2010, čj. 8 Afs 2/2010 - 69. Dospěl k závěru, že *„bylinné výtažky a elixíry zařazené pod kód nomenklatury 2208 jsou vybranými výrobky podléhajícími spotřební dani z lihu dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních“* a proces výroby u žalobkyně lze považovat za výrobu podle § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních. Krajský soud se s tímto závěrem ztotožnil a vyslovil, že žalovaný označoval výrobky žalobkyně jako vybrané výrobky a výrobu v souladu se zákonem o spotřebních daních. Krajský soud proto považoval žalobu v této části za nedůvodnou.

[15] Žalobkyně se dále domáhala, aby krajský soud zakázal žalovanému vyslovovat zajištění a vydávat rozhodnutí podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních o zajištění výrobků žalobkyně, a aby zakázal žalovanému označovat líh obsažený v jejích výrobcích jako nezdaněný líh. Krajský soud odkázal na výklad k předchozí námitce a uzavřel, že ethanol-líh tvoří základ daně, z jehož množství ve vybraných výrobcích se vypočte za použití daňové sazby daňová povinnost. Výrobky žalobkyně jsou předmětem spotřební daně, protože se jedná o výrobky obsahující ethanol v množství větším než 1,2%.

[16] Taktéž návrh, aby krajský soud zakázal žalovanému zajišťovat výrobky podle § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních, není podle krajského soudu důvodný. Z procesních vyjádření účastníků lze považovat za nesporné, že žalobkyně nesprávně ztotožňuje vybrané výrobky podléhající zdanění s jejich složkou – lihem, který tvoří základ daně. Protože žalobkyně vyrábí vybrané výrobky, je její povinností prokázat, zda se jedná o vybrané výrobky zdaněné, pokud neprokáže způsob jejich oprávněného nabytí za ceny bez daně. Požadavek žalovaného na prokázání zdanění skladovaných a vyráběných vybraných výrobků byl oprávněný. Krajský soud v souvislosti s touto námitkou uzavřel, že ve vztahu k výrobkům žalobkyně nelze dovodit, že by žalovaný porušil § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních a že by nebyl oprávněn rozhodovat o vybraných výrobcích žalobkyně.

[17] Krajský soud se dále zabýval nezákonným zásahem, proti kterému žalobkyně brojila i v žalobě před jejím rozšířením, jehož základem bylo pouhé ústní oznámení rozhodnutí o zajištění výrobků. Tuto námitku Nejvyšší správní soud řešil v předchozím rozhodnutí a zavázal krajský soud právním názorem. Krajský soud v souladu s ním vyslovil, že se žalovaný dopustil nezákonného zásahu tím, že zajištění vybraných výrobků žalobkyně vyslovil pouze do protokolu, aniž by následně vydal v zákonem stanovené lhůtě rozhodnutí o zajištění výrobků, proti kterému by žalobkyně mohla brojit odvoláním.

[18] Krajský soud v souvislosti s touto námitkou dále vážil, zda účinky nezákonného zásahu trvají či nikoli. Z procesních podání účastníků řízení vyplývá, že výrobky žalobkyně, které měly být údajně zajištěny, nejsou v dispozici žalovaného kromě vzorků, které odebral. Právní účinky zajištění u těchto výrobků proto pominuly dnem, ve kterém měl žalovaný vydat rozhodnutí o zajištění. Po tomto dni bylo na svobodné vůli žalobkyně, jak s vybranými výrobky naloží, protože právní účinky zajištění pominuly 25. 11. 2008.

[19] Krajský soud dále posuzoval, zda hrozí opakování zjištěného nezákonného zásahu a dospěl k závěru, že nikoli. Z připojeného správního spisu a důkazů provedených soudem nevyplývá, že by ze strany žalovaného hrozilo opakování zásahu – tedy zajištění věcí bez následného vydání rozhodnutí o jejich zajištění.

[20] Další námitkou, kterou se krajský soud zabýval, byl tvrzený zásah v souvislosti s odebranými vzorky výrobků (nespotřebované laboratorní a rezervní vzorky). Krajský soud uvedl, že žalovaný měl vzorky v dispozici z důvodu kontroly zboží při výkonu správy spotřební daně podle § 41 odst. 6 zákona o spotřebních daních. V samotném odběru vzorků proto nelze spatřovat nezákonný zásah.

[21] Krajský soud dále zohlednil jednání žalovaného, který nabídl žalobkyni vrácení části odebraných vzorků vybraných výrobků, které má k dispozici. Žalobkyně podle krajského soudu neuvedla žádné konkrétní ustanovení právního předpisu, které by mělo být porušeno, ze zákona o spotřebních daních nevyplývá povinnost vrátit nespotřebovanou část vzorků v konkrétní lhůtě, nadto žalovaný žalobkyni jejich vrácení v sídle žalovaného či v provozovně žalobkyně nabídl.

[22] Krajský soud v souvislosti s touto námitkou uzavřel, že i kdyby bylo možné jednání žalovaného označit za nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., nebylo by možné dovodit, že zásah trvá včetně jeho důsledků nebo že hrozí jeho opakování. Náhradu škody, která podle žalobkyně při odběru vzorků vznikla, lze řešit cestou žaloby v civilním soudnictví.

[23] Krajský soud nad rámec nutného odůvodnění uvedl, že jednání žalovaného, zachycené v protokolu o ústním jednání ze dne 24. 11. 2008, je možné podřadit pod výkon oprávnění celního úřadu ve smyslu § 41 odst. 3 a 6 a § 42 odst. 2 a 3 zákona o spotřebních daních. Tato oprávnění nelze podle krajského soudu omezovat poukazem na § 15 d. ř., který upravuje místní šetření. I pokud by tomu tak bylo, krajský soud upozornil, že Celní úřad Praha 1 zjistil u žalobce výrobu vybraných výrobků a vedl s ním řízení (což vyplývá podle krajského soudu z rozhodnutí o pokutě ze dne 8. 12. 2008, sp. zn. 13601/06-1761-021/R). Jednalo se o místní šetření provedené podle § 41 zákona o spotřebních daních, vycházející z oprávnění celního úřadu ve smyslu § 41 a § 42 zákona o spotřebních daních.

## Druhá kasační stížnost

[24] Kasační stížností stěžovatelka brojila proti druhému rozsudku krajského soudu a žádala, aby jej Nejvyšší správní soud zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. V první kasační námitce nesouhlasila stěžovatelka se závěry krajského soudu ohledně včasnosti podané žaloby. Stěžovatelka tvrdila, že žalobou ze dne 28. 11. 2008 napadla nezákonné jednání, kterého se žalovaný dopustil 24. 11. 2008 v průběhu místního šetření,

žalobu proto podala včas. Skutečnost, že se žalovaný dopustil již 2. 11. 2006 stejného nezákonného zásahu, není podle stěžovatelky v nyní projednávané věci rozhodná.

[25] Stěžovatelka dále namítala, že tvrzení krajského soudu o tom, že jednání žalovaného je možné podřadit pod výkon oprávnění celního úřadu ve smyslu § 41 a § 42 zákona o spotřebních daních, nemá oporu v soudním spisu. Podle stěžovatelky ze spisu vyplývá, že žalovaný ve skutečnosti provedl místní šetření podle § 15 d. ř., nikoli místní šetření podle § 41 zákona o spotřebních daních.

[26] Taktéž tvrzení krajského soudu o existenci daňového řízení nemá podle stěžovatelky oporu v soudním spise, protože rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 o pokutě ze dne 8. 12. 2008, sp. zn. 13601/06-1761-021/R, zrušilo Celní ředitelství v Praze v roce 2009. Žalovaný nepředložil krajskému soudu žádný důkaz existence daňového řízení, v jehož rámci by byl oprávněn provést místní šetření podle § 15 d. ř., a ani krajský soud takový důkaz neprovedl.

[27] Stěžovatelka brojila v kasační stížnosti proti tvrzením krajského soudu, vztahujícím se k otázce, zda byl předmětem spotřební daně pouze líh, zda jsou doplňky stravy, které stěžovatelka vyrábí, vybranými výrobky ve smyslu zákona o spotřebních daních, a zda výroba doplňků stravy ze zdaněného lihu je výrobou ve smyslu § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních. Konkrétně považovala stěžovatelka za nepřípadný odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2010, čj. 8 Afs 2/2010 - 69, který pro jeho nezákonnost a protiústavnost napadla ústavní stížností.

[28] Stěžovatelka dále namítala, že v § 67 zákona o spotřebních daních je jako předmět daně označen líh - ethanol, nikoli výrobky s obsahem lihu. Odkázala na směrnice Evropského parlamentu a Rady, které striktně vymezují hranici mezi alkoholickými nápoji a doplňky stravy. Definice uvedených výrobků a pravidla jejich označování nepřipouštějí, aby doplňky stravy - i když obsahují více než 1,2% alkoholu – byly označovány jako lihoviny. Stěžovatelčiny výrobky – doplňky stravy – obsahují ethanol, který musí být podle § 71 odst. 1 zákona o spotřebních daních osvobozen od spotřební daně z lihu. Správní orgány proto v rozporu se směrnicemi označují nesprávně doplňky stravy jako lihoviny či alkoholické nápoje, čímž jí znemožňují uplatnit právo plynoucí z evropských právních norem a z § 71 zákona o spotřebních daních.

[29] V souvislosti s otázkou, zda je výroba doplňků stravy ze zdaněného lihu výrobou ve smyslu § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních, stěžovatelka odkázala na platné znění § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních, ve kterém zákonodárce zakázal opětovné zdanění lihu, který byl již jednou zdaněn. Toto ustanovení brání označení lihu ve stěžovatelčiných výrobcích jako „nezdaněný líh“, a to bez ohledu na právní názor vyslovený rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2010, čj. 8 Afs 2/2010 - 69. Tvrzení krajského soudu jsou také v rozporu s důvodovou zprávou k § 67 zákona o spotřebních daních, podle které *„z posledního odstavce tohoto paragrafu v návaznosti na § 14 odst. 8 rovněž vyplývá skutečnost, že pro účely uvedené v § 71 je možno nakoupit líh s daní, aniž by konečný výrobek obsahující líh podléhal opětovnému zdanění“*.

[30] Podle stěžovatelky je napadený rozsudek krajského soudu nezákonným zásahem do jejích práv chráněných Ústavou a Listinou základních práv a svobod, tedy práva na spravedlivý výkon státní správy, spravedlivý soudní proces a práva na ochranu majetku.

[31] Z výše uvedených důvodů navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a současně uložil povinnost žalovanému nahradit stěžovatelce náklady řízení.

## Vyjádření žalovaného k druhé kasační stížnosti

[32] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 10. 2. 2011 uvedl, že považuje výrokovou část napadeného rozsudku krajského soudu za správnou a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

## Doplnění kasační stížnosti

[33] Stěžovatelka podáním doručeným Nejvyššímu správnímu soudu 18. 4. 2011 doplnila kasační stížnost. Uvedla, že skutečnost, že se žalovaný vůči ní dopustil nezákonného zásahu již v 2. 11. 2006, je v projednávané věci irelevantní, protože toto jednání není předmětem nyní projednávané žaloby, a nemá vliv na včasnost jejího podání.

[34] Stěžovatelka dále namítala, že protokol je veřejnou listinou, ve které bylo uvedeno, že žalovaný provedl místní šetření podle § 15 d. ř. Tvrzení krajského soudu o tom, že se jednalo o místní šetření podle zákona o spotřebních daních, je nepravdivé, odlišné od skutkového děje a došlo jím k porušení principu zákonnosti a odepření práva na spravedlivý proces.

[35] Stěžovatelka upozornila na důvodovou zprávu k § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních, ze které vyplývá, že pro účely neuvedené v § 71 je možno nakoupit líh s daní, aniž by konečný výrobek obsahující líh podléhal opětovnému zdanění. Z toho vyplývá, že lze nakoupit líh s daní a následně zpracovat na konečné výrobky, které však již nesmí být dále zdaněny. Z toho vyplývá, že zhotovování konečných výrobků ze zdaněného lihu není výrobou vybraných výrobků ve smyslu § 3 písm. s) d. ř.

[36] Krajský soud neodůvodnil rozpor svých závěrů s § 67 odst. 4 o spotřebních daních a jeho důvodovou zprávou. Krajský soud se také nevypořádal s námitkou, že žalovaný jedná zcela odlišně s dalšími subjekty provádějícími shodnou činnost jako stěžovatelka – s barmany. Ti by měli – pokud by stěžovatelka přistoupila na výklad žalovaného - také zdaňovat konečné výrobky – koktejly a zřizovat na ně daňové sklady. Postup žalovaného, který činí značné rozdíly, je projevem svévole a diskriminuje stěžovatelku. Na závěr však stěžovatelka uvedla, že na rozdíl od barmanů, kteří vyrábí lihoviny, vyrábí doplňky stravy.

## Posouzení kasační stížnosti

[37] Předem vlastního posouzení kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka po vrácení věci krajskému soudu opakovaně měnila a rozšiřovala původně podanou žalobu o další žalobní námitky a tvrzení. Krajský soud během jednání ze dne

25. 8. 2010 připustil rozšíření žaloby o doplňující procesní tvrzení, ale současně rozhodl o vyloučení této části řízení - v rozsahu ochrany před nezákonnými zásahy, které tvrdila stěžovatelka v doplňujících podáních – k samostatnému projednání. Tato vyloučená část řízení byla následně u Krajského soudu v Brně vedena pod sp. zn. 30 Af 84/2010. Nejvyšší správní soud v souvislosti s vyloučenou částí žaloby zjistil, že ji krajský soud usnesením ze dne 9. 11. 2010, čj. 30 Af 84/2010 - 33, odmítl. Nejvyšší správní soud proto v řízení o kasační stížnosti posuzoval pouze námitky, které neměly souvislost s vyloučenou částí řízení a které stěžovatelka namítala již v původní žalobě ze dne 1. 12. 2008.

[38] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[39] Kasační stížnost není důvodná.

[40] Podle § 82 s. ř. s. ve znění účinném do 31. 12. 2011 každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, se může žalobou domáhat u soudu ochrany, pokud takový zásah nebo jeho důsledky trvají nebo hrozí jeho opakování.

[41] Při posouzení důvodnosti uplatněných námitek Nejvyšší správní soud vyšel v prvé řadě ze své ustálené judikatury, podle níž je žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s. důvodná, byl-li žalobce přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) 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 byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005 - 65, publikovaný pod č. 603/2005 Sb. NSS).

[42] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou brojící proti jednání žalovaného, který zajistil výrobky, aniž by následně vydal rozhodnutí o zajištění věci. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že jednání žalovaného mohlo naplňovat podmínky § 82 s. ř. s. Žalovaný měl vydat rozhodnutí, proti kterému by mohla stěžovatelka podat odvolání. Protože tak však neučinil, mohla se stěžovatelka bránit proti činnosti žalovaného žalobou na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s.

[43] Krajský soud – vázaný právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2009, čj. 8 Aps 2/2009 - 135, se měl namítaným zásahem spočívajícím v zajištění výrobků bez následného vydání rozhodnutí zabývat, což také učinil. Krajský soud zjistil, že žalovaný provedl místní šetření, zanechal výrobky ve skladu stěžovatelky a nevydal rozhodnutí o zajištění výrobků. Následně v napadeném rozsudku správně zhodnotil, že jednání samotné mohlo představovat nezákonný zásah, protože však jednání žalovaného netrvá a nehrozí jeho opakování a důsledky nezákonného zásahu již netrvají, žalobu zamítl. Zajištěné výrobky se nikdy nedostaly do dispozice žalovaného a zůstaly ve skladu stěžovatelky. Protože právní účinky zajištění u výrobků stěžovatelky

pominuly dnem, ve kterém měl žalovaný vydat rozhodnutí o zajištění, nelze požadovat, aby krajský soud chránil stěžovatelku před nezákonným zásahem, který již netrvá a jeho opakování nehrozí. Krajský soud posoudil tuto žalobní námitku správně, kasační námitka stěžovatelky je proto nedůvodná.

[44] Stěžovatelka dále brojila proti tomu, že žalovaný v rozporu se zákonem o spotřebních daních a zákonem o lihu označuje její výrobky jako vybrané výrobky, které jsou předmětem spotřební daně z lihu podle § 67 zákona o spotřebních daních, a dále že žalovaný označuje činnost stěžovatelky spočívající v ředění zdaněného lihu vodou a bylinami za výrobu vybraných výrobků podle § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních. Z tvrzení stěžovatelky vyplývá, že posouzení vybraných výrobků je předmětem dalších žalob brojících proti rozhodnutím žalovaného. Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka mimo jiné brojila žalobami u Městského soudu v Praze proti rozhodnutím, kterými Celní ředitelství Praha zamítlo odvolání proti platebním výměrům celního úřadu. Městský soud obě žaloby zamítl. Po podané kasační stížnosti byly věci vedeny u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 1/2010 a 8 Afs 2/2010. Nejvyšší správní soud obě kasační stížnosti zamítl a v rozsudku ze dne 19. 10. 2010, čj. 8 Afs 1/2010 - 72, vyslovil, že *„bylinné výtažky a elixíry zařazené pod kód nomenklatury 2208 jsou vybranými výrobky podléhajícími spotřební dani z lihu dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních"*. Obě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byla předmětem řízení u Ústavního soudu, viz. následující bod odůvodnění. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Aps 3/2004 - 42, *„z ustanovení § 85 s. ř. s. plyne, že ve vztahu mezi žalobou proti rozhodnutí a žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu má primát žaloba proti rozhodnutí a možnost úspěšně podat žalobu proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. Účastník řízení tedy nemůže volit, kterou z těchto žalob bude považovat za výhodnější a které řízení bude žalobou iniciovat"*. Zda stěžovatelka vyrábí vybrané výrobky, posuzovaly a budou posuzovat soudy ve správním soudnictví v rámci přezkumu žalob proti rozhodnutí správního orgánu (typicky proti platebním výměrům).

[45] Krajský soud se však k této otázce, tedy zda jsou výrobky stěžovatelky vybranými výrobky a její činnost výrobou podle zákona o spotřebních daních, vyjádřil. Krajský soud rozhodoval v souladu se závěry vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2010, čj. 8 Afs 2/2010 - 69, který se zabýval shodnou otázkou. Nadto Ústavní soud zmiňovanou ústavní stížnost usnesením ze dne 25. 1. 2012, sp. zn. II. ÚS 3393/2010, odmítl jako zjevně nedůvodnou, tedy nepřisvědčil námitkám stěžovatelky a rozsudek Nejvyššího správního soudu nezrušil. Shodně Ústavní soud usnesením ze dne 19. 1. 2012, sp. zn. III. ÚS 3392/2010, odmítl ústavní stížnost proti rozsudku ze dne 19. 10. 2010, čj. 8 Afs 1/2010 - 72, který se týkal totožné otázky.

[46] Nelze proto považovat za vadné jednání krajského soudu, který se ztotožnil s právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2010, čj. 8 Afs 2/2010 - 69, a žalobu v této části zamítl. Jednal tak v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2008, čj. 8 Aps 6/2007 - 247, podle kterého *„posouzení, zda úkon správního orgánu může být pojmově nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením ve smyslu § 82 s. ř. s., je otázkou důvodnosti žaloby (součástí rozhodnutí ve věci samé), nikoli otázkou existence podmínek řízení dle § 46*

*odst. 1 písm. a) s. ř. s.*“. Argumenty stěžovatelky, kterými napadá závěry krajského soudu a tedy i Nejvyššího správního soudu v této otázce, jsou proto nedůvodné a Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod pro to, aby se od dosud zastávaného právního názoru odchýlil.

[47] Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2005, čj. 8 Aps 1/2005 - 82, „*odůvodnění rozhodnutí soudu (§ 54 odst. 2 s. ř. s.) se musí nepochybně vypořádat s jednotlivými tvrzeními účastníků; nelze však žádat, aby se soud věcně, podrobně a jednotlivě vypořádal i s těmi tvrzeními, která se z hlediska argumentace jeho rozhodnutí jeví nepodstatnými. V takovém případě postačí, vypořádá-li se soud s tvrzeními dostatečným odůvodněním jejich nepodstatnosti z hlediska použité argumentace (za předpokladu, že tato nepodstatnost není zcela zjevná*)“. Krajský soud se s námitkou týkající se označení vybraných výrobků a výroby podle zákona o spotřebních daních dostatečně vypořádal a argumentačně vyčerpávajícím způsobem vysvětlil, proč nelze v této činnosti žalovaného spatřovat nezákonný zásah. Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu ztotožňuje a považuje tuto námitku za nedůvodnou.

[48] Pouze pro doplnění Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelčina argumentace závěrečnou zprávou veřejného ochránce práv ze dne 24. 6. 2008, sp. zn. 4257/2007/VOP/OMA, je zcela účelová. Veřejný ochránce práv po podrobném odůvodnění neshledal, že by se správní orgány vůči stěžovatelce dopustily nezákonného jednání, pouze upozornil na nedokonalosti v právní úpravě této otázky. Citované části jeho závěrečné zprávy jsou proto zcela vytrženy z kontextu a nejsou proto podnětem ke změně dosud zastávaného právního názoru.

[49] V souvislosti s námitkou brojící proti označení výrobků a výroby krajský soud vyslovil, že je žaloba opožděná. Krajský soud však z tohoto tvrzení nevyvodil procesní důsledky – žalobu v této části neodmítl a námitku meritorně posoudil. Brojí-li proto stěžovatelka námitkami proti tomuto názoru krajského soudu, nelze je považovat za důvodné. Názor krajského soudu neměl pro stěžovatelku jakékoli negativní procesní důsledky.

[50] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatelky, že tvrzení krajského soudu o tom, že je jednání žalovaného možné podřadit pod výkon oprávnění podle § 41 a násl. zákona o spotřebních daních, nemá oporu v soudním spise. Nejvyšší správní soud se s touto námitkou neztotožňuje. V protokolu o ústním jednání ze dne 24. 11. 2008, který je součástí správního spisu a krajský soud jej měl k dispozici, je uveden hlavní předmět jednání jako „*oprávnění celních úřadů podle ust. § 41 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, s využitím postupu podle ust. § 15 ZSDP.*“. V protokolu žalovaný dále zdůvodňuje, že využil svá oprávnění vyplývající z § 41 odst. 3 zákona o spotřebních daních, a dále vysvětluje vztah k postupu v rámci místního šetření podle § 15 d. ř. Krajský soud vycházel z těchto shodných podkladů, které jsou součástí správního spisu, a proto se Nejvyšší správní soud neztotožnil s tvrzením stěžovatelky, že závěry krajského soudu nemají oporu ve spisech.

[51] K tomu je namístě uvést, že otázkou místního šetření podle § 15 d. ř. v souvislosti s daňovým řízením se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 7. 2011,

5 Aps 3/2011 - 101. Nejvyšší správní soud v této věci nesouhlasil s rozhodnutím krajského soudu, který zakázal celnímu úřadu, aby paušálně prováděl jakékoli místní šetření u žalobce bez konkrétní návaznosti na konkrétní daňové řízení či daňovou kontrolu (pro futuro). Aby tak mohl krajský soud učinit, muselo by se jednat o místní šetření, které by bylo výrazem svévole a které by celní úřad prováděl zcela bez souvislosti s daňovou povinností žalobce (resp. se správou daní). Rozhodující pátý senát odkázal v odůvodnění na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, čj. 1 Afs 70/2004 - 80, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval charakterem místního šetření a 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“*.

[52] Pátý senát dále shledal, že jak vyhledávací činnost, tak místní šetření (které v daném případě 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 svědčit. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále uvedl, že 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.

[53] Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci ze správního spisu zjistil, že celní úřad provedl místní šetření na základě dožádání Celního úřadu Praha 1 ze dne 24. 6. 2008, sp. zn. 12271/08-176100-024. V dožádání je uvedeno, že daňový subjekt -stěžovatelka -je výrobcem bylinných extraktů s obsahem lihu, aniž by byla provozovatelem daňového skladu ve smyslu § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních. Dožadující správní orgán proto žádal, aby dožádaný celní úřad zjistil, zda stěžovatelka prokáže zdanění skladovaných a vyrábění vybraných výrobků, a aby dožádaný celní úřad provedl odběr vzorků a případně zajistil výrobky. Z toho vyplývá, že místní šetření, které provedl žalovaný, mělo souvislost se stanovením daně a bylo uskutečněno na základě odůvodněného dožádání; žalovaný byl oprávněn místní šetření provést. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že také tato kasační námitka je nedůvodná.

[54] Se zřetelem ke shora vysloveným závěrům Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[55] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud tuto náhradu nepřiznal, neboť jim podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jejich běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 31. ledna 2012

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu