

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **JUDr. K. T.**, proti žalovanému: **Finanční úřad Brno III,** se sídlem Šumavská 31, Brno, ve věci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 10. 2009, č. j. 29 Ca 68/2009 - 71,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

## Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta její žaloba proti nezákonnému zásahu žalovaného, spočívajícímu v provádění daňové kontroly zahájené dne 10. 12. 2008 a vztahující se k dani z příjmu fyzických osob za roky 2004 až 2007 a k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2005, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006 a 1. a 3. čtvrtletí roku 2007.

Stěžovatelka v kasační stížnosti a jejích doplněních v první řadě namítá, že daňová kontrola nebyla zahájena ústavně konformním způsobem, neboť správce daně při jejím zahájení neuvedl konkrétní důvody. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že jí

odkazovaný nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, nedopadá na její situaci, neboť Ústavní soud vycházel ze specifických okolností jím řešené věci a jeho závěry proto nelze obecně vztáhnout na všechny případy neuvedení konkrétních důvodů při zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka je názoru, že nález zdůrazňující povahu zahájení daňové kontroly jako významného zásahu státu do autonomní sféry jednotlivce, ve kterém je výslovně uvedeno, že: „*použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být*“, obecně stanoví předpoklady pro ústavně konformní realizaci takového zásahu, a je proto aplikovatelný i na její věc. Připomíná též závaznost nálezů Ústavního soudu pro obecné soudy a nutnost přesvědčivého odůvodnění případného odchýlení se od jeho závěrů, přičemž pouhé konstatování krajského soudu o skutkové odlišnosti její věci považuje za nedostatečné.

Stěžovatelka dále uvádí, že krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 43/2008 – 60, jehož předmětem byla daňová kontrola zahájená na základě vykázání daňové ztráty ve značné výši, a v němž soud uvedl: „*Již tyto skutečnosti tedy samy o sobě byly dostatečným důvodem pro provedení daňové kontroly a stěžovatel mohl za těchto okolností pravděpodobnost daňové kontroly předvídat, nemohla být tedy pro něj něčím překvapivým*“. Stěžovatelka však uvádí, že jí žádné skutečnosti, na základě kterých by mohla předvídat zahájení daňové kontroly, známy nebyly. Pokud byly známy správci daně, měl je jako důvod zahájení daňové kontroly uvést. Stěžovatelka dále zdůrazňuje, že proti krajským soudem citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu byla podána ústavní stížnost, o níž nebylo dosud rozhodnuto, a podotýká, že Ústavní soud v dalších rozhodnutích setrvává na závěrech vyslovených ve výše uvedeném nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Stěžovatelka dále namítá, že daňová kontrola byla zahájena nepříslušným Oddělením specializované kontroly Finančního úřadu Brno III. Stěžovatelka v první řadě zpochybňuje, že je toto oddělení skutečně součástí organizační struktury žalovaného finančního úřadu. Dále uvádí, že ze správního spisu nevyplývá, že by v dané věci bylo rozhodnuto o pověření tohoto oddělení k provedení daňové kontroly, ačkoliv je tak standardně postupováno v případech, nachází-li se toto oddělení u jiného než místně příslušného finančního úřadu. Podle mínění stěžovatelky je tento postup nutný i v případě, je-li sídlo tohoto oddělení shodné se sídlem místně příslušného finančního úřadu; opačný výklad by vedl k diskriminaci daňového subjektu, u jehož místně příslušného správce daně se toto oddělení nachází. Stěžovatelka namítá rovněž porušení zásady dvouinstančnosti daňového řízení, neboť dle čl. 6a organizačního řádu územních finančních orgánů vydaného Ministerstvem financí pod č. j. 481/12260/1997 zadává tomuto oddělení úkoly finanční ředitelství, z čehož dovozuje, že jejich plnění rovněž kontroluje, a tím patrně zasahuje do prvostupňového řízení; k tomu dotyčná odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 - 105.

Konečně stěžovatelka označuje postup správce daně vůči své osobě za šikanózní, přičemž poukazuje především na jeho postup v průběhu vytýkacího řízení ve vztahu

k dani z přidané hodnoty za srpen 2008. Poukazuje na to, že žalovaný v tomto řízení nerespektoval rozhodnutí civilních soudů o určení vlastnictví, a na skutečnost, že jí v důsledku stále probíhající a dle jejího názoru nezákonné daňové kontroly nebyl vyplacen nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši přes 9 milionů Kč.

Na základě shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ohledně zákonnosti zahájení daňové kontroly odkazuje na svá vyjádření učiněná v průběhu předchozího soudního řízení. Pokud jde o námitku věcné nepříslušnosti oddělení specializované kontroly, žalovaný podotýká, že zařazení tohoto oddělení v rámci jeho organizační struktury vyplývá z organizačního řádu územních finančních orgánů, s nímž je stěžovatelka dostatečně obeznámena, a tuto její námitku považuje za účelovou. Rovněž tvrzení stěžovatelky o šikanózní povaze prováděné daňové kontroly považuje žalovaný za ryze účelové, přičemž uvádí, že stěžovatelka sama svými opakovanými námitkami proti jeho postupu a námitkami podjatosti jeho pracovníků brání ukončení daňové kontroly.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Kasační stížnost je dle § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) zásadně přípustná, s výjimkou případů taxativně vypočtených v § 104 s. ř. s, pokud splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.), je podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 s. ř. s.). V nyní posuzované věci je kasační stížnost vzhledem ke splnění všech náležitosti a podmínek řízení přípustná.

Ze správního a soudního spisu zdejší soud zjišťuje následující relevantní skutečnosti.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 10. 12. 2008, č. j. 223553/08/290540/706824, plyne, že tímto úkonem byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osoba za zdaňovací období 2004 až 2007 a kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006 a 1. a 3. čtvrtletí roku 2007. Dne 23. 2. 2009 bylo stěžovatelce žalovaným sděleno, že kontrola daně z příjmu fyzických osob za rok 2004 byla ukončena.

Dne 27. 2. 2009 podala stěžovatelka proti zahájení a dalšímu pokračování daňové kontroly námitku, v níž poukázala na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, a zdůraznila, že při ústním jednání dne 10. 12. 2008 jí nebyly sděleny žádné důvody pro zahájení daňové kontroly.

Žalovaný podané námitce nevyhověl rozhodnutím ze dne 9. 3. 2009, č. j. 55768/09/290540702804. V něm se vymezil proti citovanému nálezu Ústavního soudu zejména tím, že se nejedná o konstantní judikaturu, nýbrž o ojedinělý ústavní nález, jenž nebyl uveřejněn ve sbírce zákonů, a vůči kterému předsedkyně příslušného senátu

Ústavního soudu zaujala odlišné stanovisko, přičemž zdůraznil, že v daném případě Ústavní soud vycházel z jeho specifických okolností, odlišných od situace stěžovatelky.

Dne 30. 3. 2009 podala stěžovatelka ke krajskému soudu žalobu proti nezákonnému zásahu, který spatřuje v provádění daňové kontroly v rozporu se zákonem. V žalobě a v replikách k vyjádřením žalovaného uvedla především to, že žalovaný nerespektoval ústavní nález ve věci I. ÚS 1835/07, jenž je závazný pro všechny orgány a osoby, a žalovanému jako správnímu orgánu proto nepřísluší polemizovat s právním názorem Ústavního soudu v tomto nálezu vysloveným. Dále jmenovaná namítla šikanózní povahu prováděné daňové kontroly. V případě žalovaným zjištěných nesrovnalostí se jednalo pouze o drobnosti. Vůči její osobě bylo navíc žalovaným v minulosti vedeno několik řízení, přičemž rozhodnutí z těchto řízení vzešlá byla posléze zrušena finančním ředitelstvím, respektive soudem. Smyslem prováděné daňové kontroly je především snaha žalovaného ztížit situaci stěžovatelky, jež proti němu, respektive proti jemu nadřízenému finančnímu ředitelství vede i v současné době několik soudních řízení. Namítla rovněž porušení zásady dvouinstančnosti daňového řízení spočívající v tom, že kontrolu provádějící oddělení specializované kontroly je organizační složkou finančního ředitelství a nikoliv příslušného správce daně.

Krajský soud žalobu stěžovatelky zamítl. S námitkami, jež jsou relevantní i v řízení o kasační stížnosti, se vypořádal tak, že v nálezu citovaném stěžovatelkou vycházel Ústavní soud z konkrétních okolností řešené věci a jeho závěry proto nelze obecně vztáhnout na všechny případy neuvedení důvodů pro zahájení daňové kontroly. Krajský soud vyloučil, že by se v daném případě jednalo o svévoli, a zdůraznil, že v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno nesprávné zaúčtování daňových dokladů. Soud dále uvedl, že oddělení specializované kontroly je součástí organizační struktury žalovaného a nikoliv finančního ředitelství; tato skutečnost je ostatně zřejmá ze spisu žalovaného a soudu je rovněž známa z jeho úřední činnosti. Ze skutečností, že dodatečné platební výměry, jimiž byla stěžovatelce na základě žalovaným provedených daňových kontrol doměřena daň z příjmu fyzických osob za léta 1995 a 1996, byly posléze zrušeny finančním ředitelství, a že jmenovaná vede vůči Finančnímu ředitelství v Brně od roku 2004 na patnáct soudních řízení, nelze bez dalšího dovozovat nezákonnost nyní probíhající kontroly.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Z obsahu kasační stížnosti je patrné, že stěžovatelka namítá nezákonnost napadeného rozsudku pro nesprávné posouzení právních otázek krajským soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Klíčová stížní námitka se týká toho, zda zahájení daňové kontroly bez uvedení konkrétních důvodů pro její zahájení, je v souladu se zákonem a ústavním pořádkem, či zda se jedná o nezákonný zásah. Stěžovatelka argumentuje především nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (veškerá zde citovaná judikatura Ústavního soudu je dostupná rovněž na http://nalus.usoud.cz).

Nejvyšší správní soud se právní otázkou, zda je správce daně povinen sdělit daňovému subjektu při zahájení daňové kontroly konkrétní důvody, i aplikovatelností závěrů plynoucích z uvedeného ústavního nálezu, již opakovaně zabýval. Podrobně se k těmto otázkám vyslovil v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 (publ. pod č. 1983/2010 Sb. NSS), a zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 (publ. pod č. 2000/2010 Sb. NSS). Na uvedená rozhodnutí pak navázal rozsudek ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, dále rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70, rozsudek ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010 - 89, rozsudek ze dne 29. 4. 2010, č. j. 9 Afs 108/2009 - 43, rozsudek ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 26/2010 - 163, rozsudek ze dne 27. 5. 2010, č. j. 2 Afs 10/2010 - 71, či rozsudek ze dne 30. 6. 2010, č. j. 1 Aps 1/2010 - 89 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, v obecné rovině rovněž vyjádřil k otázce závaznosti nálezů Ústavního soudu: *„[P]rávní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva.*“ V daném rozsudku Nejvyšší správní soud dále cituje z nálezu sp. zn. IV. ÚS 301/05 ze dne 13. 11. 2007, dle něhož: *„[o]becný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v připodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezů Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře.*“

Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, vyšel ze svého rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, podle kterého *„jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takovéhoto rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrno, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně*

*společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil.“*

V návaznosti na tato východiska dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, k závěru, že nález sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, že by tak činil záměrně. Ústavní soud v citovaném nálezu především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, *„který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.“* Ústavní soud ve svém nálezu explicitně nevyvrátil, že jím sledovaného cíle, tj. ochrany před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu, nelze dostatečně dosáhnout prostředky plynoucími z judikatury Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud se i v nyní projednávané věci domnívá, že z právě předestřených důvodů se lze odchýlit od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu.

Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu (viz výše citovaná rozhodnutí) považuje daňovou kontrolu za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí a priori disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti. Tyto znaky jsou typické pro jakékoliv kontroly prováděné v oblasti veřejné správy. Naproti tomu vytýkací řízení dle § 43 daňového řádu je konstruováno výrazně odlišným způsobem. Předpokladem zahájení vytýkacího řízení je, že vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce daně musí ve výzvě dle § 43 daňového řádu sdělit tyto své pochybnosti daňovému subjektu (k tomu blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102). Zásadním rozdílem mezi daňovou kontrolou a vytýkacím řízením je, že v případě vytýkacího řízení daňový řád vyžaduje, aby správce daně před jeho zahájením disponoval konkrétními pochybnostmi a sdělil je daňovému subjektu. Na tuto skutečnost poukazuje i odlišné stanovisko předsedkyně senátu JUDr. Ivany Janů k nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. JUDr. Ivana Janů ve svém odlišném stanovisku, stejně jako následně i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, odmítly nahlížet na daňovou kontrolu jako na formu trestního obvinění. Na této myšlence je naopak postaven již několikrát zmiňovaný nález sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Nejvyšší správní soud tedy na základě shora uvedeného uzavírá, že správce daně byl oprávněn zahájit u stěžovatelky daňovou kontrolu, aniž disponoval konkrétním podezřením, že stěžovatelka přiznala svoji daňovou povinnost v nesprávné výši. Žalovaný nebyl tudíž ani povinen sdělit stěžovatelce důvody pro zahájení daňové kontroly. Tento právní názor přitom obstojí i v testu proporcionality (viz zejména rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2010 - 52). Jinak řečeno, provádění daňové kontroly, která byla zahájena, aniž by žalovaný disponoval konkrétním podezřením na stanovení daně v nesprávné výši, či aniž by sdělil stěžovatelce důvody pro její zahájení, není samo o sobě nezákonným zásahem; posouzení, zda se nejednalo o kontrolu šikanózní, je uvedeno níže.

Stěžovatelka však nezákonnost probíhající daňové kontroly spatřuje rovněž ve skutečnosti, že je prováděna oddělením specializované kontroly.

Z předloženého spisového materiálu je zřejmé, že u stěžovatelky je daňová kontrola prováděna Oddělením specializované kontroly Finančního úřadu Brno III. Skutečnost, že je u některých finančních úřadů zřízeno oddělení specializované kontroly, které zejména provádí daňové kontroly v případech, kdy je jejich provedení zvláště časově či odborně náročné, je ostatně Nejvyššímu správnímu soudu známa z jeho rozhodovací činnosti (viz např. rozsudek ze dne 27. 9. 2006, č. j. 5 Afs 54/2005 – 96, rozsudek ze dne 7. 12. 2006, č. j. 7 Afs 169/2005 – 92, či rozsudek ze dne 25. 4. 2007, č. j. 5 Ans 1/2006 – 74). Postavení oddělení specializované kontroly je upraveno v organizačním řádu územních finančních orgánů vydaném Ministerstvem financí pod č. j. 481/12260/1997 (dále jen „organizační řád“), na nějž stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje. Podle čl. 2 odst. 9 organizačního řádu: „*U finančních úřadů určených ředitelem finančního ředitelství se kromě útvarů uvedených v odstavcích 2 až 8 zřizuje oddělení specializované kontroly*“. Z dikce tohoto ustanovení je zřejmé, že ačkoliv jsou oddělení specializované kontroly zřizována u těch finančních úřadů, které určí ředitel jim nadřízeného finančního ředitelství, jsou vždy součástí organizační struktury příslušného finančního úřadu a spadají proto pod ředitele tohoto finančního úřadu a nikoliv pod jemu nadřízené finanční ředitelství. Stěžovatelkou předestřené pochybnosti o organizačním zařazení oddělení specializované kontroly proto nejsou opodstatněné.

Stěžovatelka dále poukazuje na nedostatek pověření oddělení specializované kontroly k provedení předmětné daňové kontroly, přičemž správně podotýká, že má-li být provedena daňová kontrola či jiný úkon v daňovém řízení oddělením specializované kontroly u daňového subjektu, u jehož místně příslušného správce daně není toto oddělení zřízeno, pověří jemu nadřízené finanční ředitelství v rámci svého obvodu provedením tohoto úkonu jiný finanční úřad, u kterého se toto oddělení nachází. Na uvedenou situaci v obecné rovině pamatuje § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, podle kterého: „*[f]inanční ředitelství může v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením některých úkonů v rámci správy daní, v rámci výkonu finanční kontroly a v rámci řízení o přestupcích jiný než místně příslušný finanční úřad*“. Z tohoto ani jiného ustanovení však neplyne povinnost finančního ředitelství vydávat pověření ve všech případech, v nichž mají být daňová kontrola či jiné úkony provedeny oddělením specializované kontroly. Jeho smyslem je totiž mimo jiné umožnit finančnímu ředitelství učinit v případě, kdy je namístě jejich provedení takovým oddělením, které není u místně

příslušného správce daně zřízeno, výjimku z principu místní příslušnosti. Právě skutečnost, že má být daňová kontrola provedena jiným než místně příslušným správcem daně, je důvodem pro výše uvedený postup, neboť k pověření jiného než místně příslušného finančního úřadu je oprávněno pouze finanční ředitelství a nikoliv sám místně příslušný správce daně. V nyní projednávané věci se však jedná o zcela odlišnou situaci, neboť oddělení specializované kontroly provádějící u stěžovatelky daňovou kontrolu je, jak je výše uvedeno, zřízeno u Finančního úřadu Brno III. V dané situaci tedy zákon pověření místně příslušného správce daně nadřízeným orgánem nepředpokládá. Ani této výtce stěžovatelky proto není možné přisvědčit.

Pokud jde o namítané porušení zásady dvouinstančnosti daňového řízení, je třeba ustanovení čl. 6a odst. 2 organizačního řádu, jehož se stěžovatelka dovolává v doplnění kasační stížnosti, interpretovat v souvislosti s výše citovaným § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech. Podle čl. 6a odst. 2 organizačního řádu: „*Úkoly pro oddělení specializované kontroly ve vztahu ke konkrétním daňovým subjektům ukládá finanční ředitelství finančnímu úřadu, u něhož bylo toto oddělení zřízeno*“. Jakkoliv není formulace tohoto ustanovení nejšťastnější, je zřejmé, že se vztahuje na situace, kdy se oddělení specializované kontroly nenachází u místně příslušného správce daně, a kdy je tedy nutné postupovat shora popsaným způsobem stanoveným v § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech. Pokud by bylo pracovníky finančního ředitelství jakýmkoliv způsobem zasahováno do průběhu prvostupňového daňového řízení, jednalo by se nepochybně o porušení zásady dvouinstančnosti; v dané věci však ze spisů žádný takový zásah nevyplývá a ani stěžovatelka v tomto smyslu žádné skutečnosti netvrdila.

Konečně se Nejvyšší správní soud zabýval i námitkou směřující proti údajně šikanóznímu charakteru předmětné daňové kontroly. V této souvislosti stěžovatelka v kasační stížnosti především poukázala na postup žalovaného při vytýkacím řízení k dani z přidané hodnoty za srpen 2008. V tomto případě se však jedná o odlišné řízení, vztahující se k dani, jíž se nyní posuzovaná daňová kontrola nikterak nedotýká. Z této skutečnosti tedy nelze bez dalšího dovozovat, že by žalovaný vůči jmenované postupoval šikanózním způsobem v případě daňové kontroly vztahující se k dani z příjmu fyzických osob a k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2005, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006 a 1. a 3. čtvrtletí roku 2007. Zdejší soud dále zdůrazňuje, že nic nenasvědčuje tomu, že daňová kontrola v předmětné věci byla zahájena v úmyslu nepřiměřeně zatížit daňový subjekt a že by byla účelová. Ze spisu vyplynulo, že k jejímu zahájení došlo dne 10. 12. 2008, tedy před koncem prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Již při zahájení daňové kontroly byl zástupce stěžovatelky vyzván k předložení daňové evidence v elektronické podobě dle § 16 odst. 2 a §15 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Další kroky následovaly v rychlém sledu – ve dnech 9. 2. 2009 a 23. 2. 2009 se konala další ústní jednání, přičemž během posléze uvedeného byl zástupce stěžovatelky seznámen s konkrétními žalovaným zjištěnými nesrovnalostmi. Mezi zahájením daňové kontroly a jejím reálným prováděním tak nevznikla neodůvodněná (účelová) prodleva. Ani této stížní námitce tedy není možné vyhovět.

Krajský soud tedy správně posoudil rozhodné právní otázky. Nebyly tak naplněny tvrzené kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přitom

neshledal ani vady, k nimž by byl povinen přihlédnout nad rámec kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta za středníkem s. ř. s.).

Na základě všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 9. září 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu