

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Profidebt, s. r. o.**, se sídlem Jindřišská 24/941, Praha 1, zastoupený JUDr. Ervínem Perthenem, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Hradci Králové**, se sídlem U Koruny 1632, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 6. 2011, č. j. 31Af 109/2010 - 92,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 28. 6. 2011, č. j. 31 Af 109/2010 - 92, zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal ochrany před nezákonným zásahem, jejž spatřoval v provádění daňové kontroly zahájené dne 23. 6. 2010 a požadoval vydání rozhodnutí, jímž by bylo soudem Finančnímu úřadu v Hradci Králové (dále také „finanční úřad“) zakázáno pokračovat v provádění úkonů nezákonné daňové kontroly a přikázáno vrátit veškeré listiny nebo jiné důkazní prostředky v průběhu daňové kontroly získané. Svůj rozsudek krajský soud odůvodnil tím, že pro posuzování daňové kontroly jako případného nezákonného zásahu je třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek a jednotlivé úkony pracovníků správce daně prováděné v jejím rámci. Intenzita, s jakou pracovníci správce daně zasahují do autonomní sféry jednotlivce, se pak může značně lišit podle typu prováděných úkonů. Daňová kontrola tak může představovat nezákonný zásah ve smyslu ust. § 82 a násl. s. ř. s. ve svém celku, a to např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění. Od daňové kontroly stižené nezákonností již od

jejího zahájení je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou, v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) pracovníka správce daně. V takovém případě pak bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly. Nezákonný postup pracovníků správce daně při provádění daňové kontroly může být nezákonným zásahem, avšak pouze za kumulativního splnění všech šesti podmínek, které Nejvyšší správní soud vymezil v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 69 tak, že žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem" v širším slova smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah" v širším slova smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu" (6. podmínka). Není-li splněna jen jediná z uvedených podmínek, nelze ochranu podle ust. § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout. V dané věci dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatelem namítané úkony finančního úřadu nesplňují zejména již první z uvedených podmínek, aby je bylo možné kvalifikovat jako nezákonný zásah. Tyto úkony správce daně, eventuálně nadřízeného orgánu, tj. pověření jiného správce daně k provedení daňové kontroly, postoupení pouze některých námitek k vyřízení nadřízenému orgánu, nesdělení důvodů, proč námitce podjatosti nebylo vyhověno a konečně i omezení práva na nahlížení do daňového spisu, nemohly zkrátit stěžovatele na jeho právech, neboť mu z těchto úkonů nevyplývají přímo žádné povinnosti, není jimi na něm nic bezprostředně vynucováno, ani v daný okamžik neznamenají omezení obrany proti nějaké stanovené povinnosti. Zmíněné úkony tak žádná práva stěžovatele přímo neomezují ani nezkracují.

Krajský soud dále uvedl, že pověření k provedení daňové kontroly je možno vydávat pouze v odůvodněných případech. Ty ovšem v případě stěžovatele nastaly a Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství") je ve vydaném pověření sdělilo. Obor činnosti stěžovatele lze považovat za specifický a tato okolnost odůvodňuje provedení daňové kontroly specializovaným pracovištěm. Je přitom zřejmé, a tato okolnost neodporuje důvodům, jež finanční ředitelství k tomuto kroku vedly, že pověřený správce daně si u místně příslušného správce daně vyžádá potřebné informace a podklady. Naopak lze mít za to, že bez tohoto kroku by ani daňová kontrola nemusela byt zdárně provedena. Tento názor nemůže být vyvrácen ani tím, že specializované pracoviště bylo s určitým časovým odstupem zřízeno i u místně příslušného správce daně. Podle názoru krajského soudu korespondoval postup finančního ředitelství při vydání pověření se zásadami uvedenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007-106, podle něhož *„nezbytným obsahem pověření vzhledem k jeho povaze coby aktu řízení nutně musí být důvody jeho vydání a tyto důvody musí existovat již v okamžiku vydání pověření"*. Jak vyplynulo z protokolu o zahájení daňové kontroly, správce daně důvody vydání pověření ve smyslu ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon č. 531/1990 Sb.") sdělil a kopii pověření stěžovateli předložil. Stěžovatel tento postup finančního ředitelství v tomto okamžiku nezpochybnil. Nelze se tudíž přiklonit k žalobní námitce, že úkony činěné na základě tohoto pověření by bylo možno považovat za nezákonné. Institut pověření podle ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb. nelze směšovat s institutem delegace místní příslušnosti podle ust. § 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků").

Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku týkající se vyřízením námitek stěžovatele proti postupu pracovníků správce daně. Finanční úřad postoupil námitku finančnímu ředitelství, které na ni s řádným odůvodněním reagovalo. O dalších námitkách rozhodl finanční úřad dvěma rozhodnutími vydanými pod č. j. 198372/10/228040606289 a č. j. 198455/10/228040606289 a datovanými dne 30. 7. 2010. Proti rozhodnutí o námitce podjatosti podal stěžovatel odvolání, o němž finanční ředitelství rozhodlo. Daný úřední postup shledal krajský soud zákonným. Krajský soud dále neshledal důvodnou žalobní námitku, že rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové o námitce podjatosti nebylo dostatečně odůvodněno. Ze správního spisu vyplynulo, že proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové o této námitce podal stěžovatel odvolání, o kterém bylo rozhodnuto až po podání žaloby. Lze tak uzavřít, že k datu, kdy o námitce podjatosti bylo pravomocně rozhodnuto, již byly stěžovateli podrobně sděleny důvody, proč tato námitka nebyla shledána důvodnou.

Pokud jde o omezení práva na nahlížení do daňového spisu v průběhu daňové kontroly, krajský soud s odkazem na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2003, č. j. 6 A 164/2002 - 8, uvedl, že nesprávná aplikace ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků v průběhu daňové kontroly se přitom v porušení práv stěžovatele může projevit přímo právě až jako vada řízení při vydání meritorního rozhodnutí o jeho daňové povinnosti, neboť by mohla mít za následek omezení možnosti obrany stěžovatele proti stanovené dani a mohla by tak mít vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že právo daňového subjektu není omezeno z hlediska časového ani věcného na konkrétní daňové řízení, není mu tímto postupem v zásadě upřeno právo na soudní ochranu, ani pokud nebude daň doměřena. Daňový subjekt totiž může mít řadu legitimních důvodů, proč bude chtít do svého daňového spisu nahlížet i po skončení tohoto právě probíhajícího daňového řízení. Za takové situace, pokud nesouhlasí s rozsahem, ve kterém mu bylo umožněno nahlížet do spisu, je třeba rozhodnutí o zamítnutí odvolání považovat za rozhodnutí, které by bylo ve smyslu ust. § 65 a násl. s. ř. s. přezkoumatelné soudem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 33/2009 – 43, publ. pod č. 2232/2011 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Aby však mohlo jít o zásah, proti kterému se lze bránit žalobou podle ust. § 82 s. ř. s., musí jít o zásah, který není rozhodnutím ve smyslu výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., v níž namítal, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud nevypořádal s některými žalobními námitkami. Konkrétně se nevyjádřil k námitce, že v současné době probíhá daňová kontrola sesterské společnosti PROFI CREDIT Czech, a. s., která působí v obdobném oboru podnikání jako stěžovatel, a že tato kontrola je prováděna přímo místně příslušným správcem daně (Finančním úřadem v Pardubicích). Uvedený finanční úřad podle stěžovatele prováděl v minulosti daňovou kontrolu i u subjektu, který má totožný předmět podnikání jako stěžovatel. Stěžovatel podniká v oboru vymáhání cizích pohledávek již řadu let a po celou tuto dobu je jeho správcem daně Finanční úřad v Pardubicích. Podle stěžovatele je oddělení specializované kontroly zřízeno i u Finančního úřadu v Pardubicích, neboť právě toto oddělení v minulosti provádělo u stěžovatele vyhledávací (tedy i kontrolní) činnost. Stěžovatel a společnost PROFI CREDIT Czech,

a. s. jsou součástí jednoho koncernu, a přesto je u nich daňová kontrola prováděna rozdílnými finančními úřady. Rozsah pověření jde zjevně nad rámec zákona o územních finančních organech a jedná se o „skrytou“ delegaci místní příslušnosti, přičemž podle stěžovatele byl finanční úřad pověřen i k provedení daňové kontroly k silniční dani. Stěžovatel spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku také v nesprávném právním posouzení zákonnosti pověření a průběhu daňové kontroly. Při využití pravomoci k vydání pověření ve smyslu § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb. je správce daně vázán zákonem a je povinen pro vydání pověření naplnit veškeré zákonné podmínky, tj. respektovat omezení diskreční pravomoci spočívající v oprávnění vydat pověření pouze v odůvodněných případech. Otázka odůvodněnosti případu se ve vztahu k destinatáři pověření (nikoli adresátu, jímž je v případě pověření příslušný správce daně) materiálně projevuje zejména obsahem odůvodnění jednotlivého pověření. V daném případě nebyly k vydání pověření žádné reálné důvody a z tohoto důvodu i odůvodnění pověření je zcela nedostatečné. Tím zakládá podle stěžovatele vznik a trvání nezákonného zásahu v podobě provádění nezákonné daňové kontroly.

Stěžovatel také namítal, že daňová kontrola nebyla platně zahájena. V protokolu o ústním jednání ze dne 13. 11. 2009, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly se finanční úřad domáhal informace o stěžovateli a jeho činnosti. Přitom se v pověření uvádí „bohaté zkušenosti“ Finančního úřadu v Hradci Králové s oborem podnikání stěžovatele. Toto odůvodnění je tak v přímém rozporu se žádosti finančního úřadu o informaci o činnosti stěžovatele. Důvod pověření je tak nevěrohodný, a to i z toho důvodu, že v současné době probíhá daňová kontrola sesterské společnosti (PROFI CREDIT Czech a. s.), která působí v obdobném oboru podnikání a tato kontrola je prováděna přímo místně příslušným správcem daně, Finančním úřadem v Pardubicích. Není právně přípustné, aby daňová kontrola byla ve vztahu k subjektům s totožným předmětem podnikání prováděna různými finančními úřady, když ve vztahu k jednomu z nich se uvádí, že s jeho předmětem podnikání nemá správce daně dostatek zkušeností, a proto dojde k pověření jiného správce daně, zatímco u druhého z těchto subjektů k žádnému obdobnému pověření nedošlo. V obdobných případech by měl správce daně postupovat obdobným způsobem (viz princip předvídatelnosti rozhodování orgánu státní správy, princip vázanosti předchozím rozhodnutím, ústavní princip právní jistoty), aby nevznikaly neodůvodněné rozdíly. Stěžovatel také poukázal na to, že podniká v oboru vymáhání cizích pohledávek již řadu let a že po celou tuto dobu je jeho správcem daně Finanční úřad v Pardubicích. Stěžovateli nejsou známy žádné okolnosti, které by svědčily o tom, že došlo k nějaké změně, která by odůvodňovala pověření Finančního úřadu v Hradci Králové. Oba finanční úřady jsou přibližně stejně velké. Finanční úřad v Pardubicích disponuje dostatečnými kapacitami, a to i co se týče odbornosti, k tomu, aby mohl daňovou kontrolu provést. Oddělení specializované kontroly je podle stěžovatele zřízeno i u tohoto finančního úřadu a právě toto jeho oddělení v minulosti provádělo u stěžovatele vyhledávací, tedy i kontrolní, činnost.

Stěžovatel rovněž namítal, že správce daně byl navíc pověřen nad rámec stanovený zákonem č. 531/1990 Sb., když byl pověřen provedením daňové kontroly, projednáním zprávy o daňové kontrole a stanovením zakladu daně a daně. V daném případě byl finanční úřad pověřen nejen k provedení daňové kontroly, ale i k případnému vyměření daňové povinnosti. Nejedená se tedy o pověření k provedení „některých úkonů“ ve smyslu ust. §

10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., ale fakticky o přenesení místní příslušnosti ke správě daní jako celku. Rozsah pověření jde zjevně nad rámec a smysl citovaného ustanovení a fakticky je jím protizákonně nahrazován institut delegace místní příslušnosti. Vede-li daňové řízení místně nepříslušný správce daně a daňovému subjektu nejsou sděleny dostatečné důvody pro delegaci místní příslušnosti, je takový postup nezákonný. Odůvodnění pověření také nenaplňuje obecný požadavek určitosti a pregnantnosti. Neurčité je zejména z důvodu aplikace obecných pojmů bez dalšího, např. „dostatečná zkušenost“ či „bohaté zkušenosti“. Zahájení daňové kontroly a celý její následný průběh je proto kontrolou provedenou místně nepříslušným správcem daně, a tedy nezákonným zásahem do práv daňového subjektu. Proto nemůže být úkonem přerušující běh prekluzívní lhůty podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Vydáním pověření a realizací daňové kontroly bylo porušeno jedno ze základních práv stěžovatele, aby daňová kontrola byla realizována ze strany místně příslušného správce daně.

Stěžovatel dále uvedl, že námitkami v průběhu daňové kontroly brojil také proti úkonům prováděným na základě pověření a napadl postup pracovníků správce daně ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Finanční úřad však byl z hlediska věcné působnosti oprávněn o nich rozhodnout pouze zčásti, a nikoliv souhrnně o všech, neboť nemohl rozhodnout o námitce proti úkonům prováděným na základě pověření. Proto byl povinen ve smyslu ust. § 22 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků námitky proti pověření postoupit příslušnému správci daně, tj. finančnímu ředitelství. Toto sice učinil, ale překročil meze své věcné působnosti, když v rozhodnutí rozhodl souhrnným výrokem o všech námitkách, tedy i o námitce proti vydanému pověření. Rozhodnutí finančního úřadu je proto zmatečné. Vydání tohoto rozhodnutí v rozsahu týkajícím se námitky proti příslušnosti je další důvod, proč je třeba prováděnou daňovou kontrolu považovat za nezákonný zásah. Následným rozhodnutím finančního ředitelství tato vada nebyla zhojena, a to již proto, že jím je reagováno až na opětovné námitky stěžovatele ze dne 27. 7. 2010, nikoli na námitky ze dne 23. 6. 2010. Z totožného důvodu je nutno považovat za nezákonný i postup finančního úřadu při vyřizování námitky podjatosti, která byla obsažena v podání ze dne 23. 6. 2010. V odůvodnění rozhodnutí však nejsou uvedeny důvody, proč nebylo vyhověno námitce podjatosti, což je v rozporu s ust. § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Toto rozhodnutí je proto nezákonné a nepřezkoumatelné. Na tom nemůže nic měnit ani to, že vedle tohoto rozhodnutí vydal finanční úřad i samostatné rozhodnutí, ve kterém zamítl námitku podjatosti žalobce. Tak podle stěžovatele rozhodl o námitce podjatosti fakticky dvakrát.

Provádění daňové kontroly je nezákonným zásahem i z dalšího důvodu, že finanční úřad neumožnil stěžovateli nahlédnout do spisového materiálu v požadovaném rozsahu. Názorem krajského soudu, že tyto okolnosti nemohou být předmětem samostatného přezkumu, je nesprávný. Finanční úřad nepostupoval v součinnosti se stěžovatelem, opatřoval dokumenty a informace, které nezpřístupnil a činil z nich závěry bez možnosti podat k nim vysvětlení. Námitkám proti neumožnění nahlížení do spisu bylo vyhověno pouze v omezené a nedostatečné míře. Uvedené lze považovat za nezákonný vrchnostenský přístup, jenž je v rozporu s čl. 1 Ústavy. Finanční úřad komunikoval s řadou dalších orgánů státní správy a stěžovatel předpokládá, že tak shromažďuje důkazní prostředky, se kterými má daňový subjekt právo být seznámen. Tím, že stěžovatel neměl možnost nahlédnout do všech listin, které jsou důkazními prostředky, byl zkrácen na

svých zákonných právech předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhovat jejich předložení, klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření (bylo mu mj. odpíráno právo nahlédnout do znaleckého posudku č. 128/2009), vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Z tohoto důvodu nelze po stěžovateli spravedlivě požadovat, aby se svou obranou v této věci vyčkával až na navazující meritorního rozhodnutí. S ohledem na uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě a dále uvedl, že stěžovatel nově argumentuje tím, že on a společnost PROFI CREDIT Czech, a. s. jsou právně součástí jednoho koncernu, a přesto je daňová kontrola prováděna rozdílnými finančními úřady. Postup v této věci podle stěžovatele odporuje zásadám formulovaným samotnou daňovou správou (viz výroční zpráva daňové zprávy za rok 2008), ale přitom není zřejmé, z jaké části této výroční zprávy stěžovatel vycházel. V této zprávě je v části 03 - daňová kontrola, tj. části týkající se daňových kontrol, uvedeno: *„Specializovaná daňová kontrola zahrnuje kontrolu daňových subjektů s vysokým obratem, subjektů působících v neobvyklých a specifických oborech, subjektů, jejichž kontrola je extrémně časově a odborně náročná, a subjektů zapojených do významných řetězců. Zároveň se obvykle jedná o ty subjekty, jejichž přínos je pro výši vybraných daní zásadní. Tuto agendu vykonávají v rámci české daňové správy už od roku 2000 oddělení specializovaných daňových kontrol na vybraných finančních úřadech. Specializované daňové kontroly se v roce 2008 zaměřily převážně na ekonomicky a personálně propojené subjekty a také na velké daňové subjekty. Zvýšenou pozornost jsme dále věnovali kontrole poplatníků, kterým byly poskytnuty investiční pobídky. Odděleními specializovaných kontrol bylo doměřeno 240 mil. Kč z celkové částky 6,821 mld. Kč.“* Z citovaného textu tak nelze dovodit, že je vždy (automaticky) nezbytné provádět specializovanými odděleními daňovou kontrolu všech společností v rámci koncernu. Naopak uvedené potvrzuje, že oddělní specializovaných kontrol mimo jiné provádějí kontrolu daňových subjektů působících v neobvyklých a specifických oborech, což je i případ činnosti stěžovatele.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Daňový subjekt má právo požadovat, aby rozhodnutí o jeho daňové povinnosti bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního práva a aby v tomto řízení byla vyloučena svévole. Proto postup správního orgánu a dodržení výše uvedených požadavků musí být přezkoumatelné ve správním soudnictví. K tomu slouží jednak žaloba podle ust. § 65 s. ř. s., jež umožňuje daňovému subjektu bránit se proti rozhodnutí o jeho daňové povinnosti a také žaloba podle ust. § 82 s. ř. s. na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem, nebo donucením, která umožňuje bránit se proti zahájení a provádění kontroly takovým způsobem, který zasahuje do jeho základních práv bez opory v zákoně či nezákonnými postupy porušuje právo daňového subjektu na spravedlivý proces (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

Je tomu tak proto, že daňová kontrola, jako dílčí procesní postup kontrolní povahy, je samostatně relativně oddělitelným úkonem od vyměření daně a představuje v daňovém řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce, a to v celém komplexu jeho základních práv – ochrana soukromí, vlastnické právo, právo podnikat atd. (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008 sp. zn. I ÚS 705/06, ze dne 28. 5. 2009 sp. zn. III ÚS 2096/07 či stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 33/11, dostupné na http://nalus.usoud.cz).

Místně příslušnost správce daně je upravena v ust. § 4 zákona o správě daní a poplatků. Za splnění zákonných podmínek však může ve vztahu k daňovému subjektu činit úkony i místně nepříslušný správce daně. Daňovou kontrolu tak může provádět i místně nepříslušný správce daně proto pokud se tak děje v souladu s podmínkami stanovenými v zákoně č. 531/1990 Sb.

Podle ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., který byl aplikován v případě stěžovatele, může finanční ředitelství 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.

Nejvyšší správní soud se procesními a dalšími podmínkami, které musí být splněny, aby postup podle § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb. byl legální, již komplexní zabýval v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007-106, č. 1567/2008 Sb. NSS a www.nssoud.cz V něm Nejvyšší správní soud uvedl:

„Při úvahách o právní povaze pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech nutno použít nejen výkladu jazykového, ale též systematického a teleologického.

Porovnáním s ostatními příbuznými instituty vztahujícími se k určení správce daně oprávněného k úkonům daňového řízení [jimiž jsou pravidla místní příslušnosti (zejména dle § 4 d. ř., ale případně též pravidla místní příslušnosti obsažená v jiných zákonech, např. v § 3 zákona o územních finančních orgánech), dožádání dle § 5 odst. 1 a odst. 2 d. ř., delegace dle § 5 odst. 3 d. ř., pověření dle § 11 písm. e) zákona o územních finančních orgánech a atrakce, resp. „podílení se na provádění úkonů" dle § 9 písm. h) a § 11 písm. d) zákona o územních finančních orgánech] nutno dojít k závěru, že obsahově nejbližším instrumentem je dožádání. V obou případech je účelem provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení (dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech „některých úkonů v rámci správy daní") místně nepříslušným správcem daně, a to v rámci konkrétně určeného daňového řízení u jednoznačně identifikovaného daňového subjektu.

Oproti tomu účelem pravidel místní příslušnosti dle § 4 d. ř. a institutu delegace je určení či přenesení, tedy jinými slovy nové určení, místně příslušného správce daně, oprávněného vůči jednoznačně identifikovanému daňovému subjektu ke správě daně jako celku, tedy k provedení celého daňového řízení. Vyšší kvalitě vztahu mezi správcem daně a daňovým subjektem odpovídá v těchto případech i jeho formálnější pojetí - určení místní příslušnosti má až na zákonné výjimky svůj odraz v povinnosti registrace daňového subjektu, jejímž výsledkem je přidělení daňového identifikačního čísla a vydání osvědčení o provedené registraci (§ 33 d. ř.),

delegace místní příslušnosti na jiného správce daně se děje formou rozhodnutí správce daně vyššího stupně nadřízeného oběma dotčeným správcům daně a je spojena s přeregistrací.

Účelem pověření dle § 11 písm. e) zákona o územních finančních orgánech je pak přenesení výkonu uceleného výseku působnosti, spočívajícího např. ve „správě některých daní" (viz výše), na místně nepříslušného správce daně, a to pro neurčitý počet daňových řízení a daňových subjektů. Je zřejmé, že vzhledem ke svému účelu musí být toto pověření vydáno ve formě abstraktního aktu s uvedením důvodů takového zásahu do pravidel místní příslušnosti. Účelem atrakce a „podílení se na provádění úkonů" dle § 9 písm. h) a § 11 písm. d) zákona o územních finančních orgánech je přenesení pravomoci k provádění úkonů v jednotlivých případech na nadřízený orgán, tedy na orgán, který ze zákona takovou pravomoc obecně nemá.

Rozdíly mezi pověřením dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech a dožádáním pak spočívají jednak v subjektech aplikujících daný institut a jednak v důvodech jejich použití.

Zatímco v případě dožádání podle § 5 odst. 1 d. ř. je dožadujícím orgánem sám místně příslušný správce daně, který v daném momentě vede daňové řízení, a orgánem dožádaným jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (přičemž orgán nadřízený orgánu dožádanému je příslušný pouze k rozhodnutí sporu o opodstatněnost dožádání), v případě pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech vstupuje do vztahu mezi finančními úřady, tedy správci daně téhož stupně (místně příslušný orgán a pověřený orgán), nadřízené finanční ředitelství (pověřující orgán), a to z pozice subordinační.

Využít institut dožádání je pak možno pouze tehdy, může-li dožádaný orgán požadovaný úkon provést snáze, hospodárněji nebo rychleji, oproti tomu pověřit jiný než místně příslušný finanční úřad podle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech může finanční ředitelství v „odůvodněných případech", tedy v rozsáhlejší množině případů.

Zatímco tedy smyslem institutu dožádání je naplnění zásady procesní ekonomie spoluprací správců daně založenou na žádosti vzešlé z vůle (procesní strategie, rozhodnutí) místně příslušného správce daně, smyslem pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech je naplnění požadavku efektivního výkonu daňové správy z perspektivy většího územního celku, přičemž spolupráce podřízených správců daně v konkrétní věci (tedy i proti vůli místně příslušného správce daně) má svůj základ v řídící pravomoci společně jim nadřízeného správce daně. Tato pravomoc má svůj legitimní účel v nutnosti specializovaného či koordinovaného postupu ve zvláštních a výjimečných případech, v nichž by se provádění předmětných úkonů daňového řízení jednotlivými místně příslušnými správci daně ukázalo ve svém důsledku kontraproduktivním [především u daňových subjektů působících v neobvyklých a specifických oborech podnikání (např. poskytování určitých služeb, výroba a obchod s konkrétními komoditami), subjektů s rozvětvenou územní a organizační strukturou, subjektů, u kterých vzniká podezření z rozsáhlých daňových úniků a neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů (např. v souvislosti s jejich zapojením do řetězců a sítí), nebo subjektů, u nichž je provedení kontrolních úkonů z dalších příčin odborně a časově extrémně náročné], a jako taková by měla být jedním z pilířů akceschopnosti daňové správy.

Výše uvedené rozdíly mezi nyní porovnávanými instituty mají pak svůj odraz i v jejich formální stránce. Dožádání je realizováno procesním úkonem dle daňového řádu, z něhož vedle označení správců daně, daňového subjektu a vymezení požadovaného úkonu musí být (i s ohledem na možnost obrany dožádaného správce daně před neopodstatněným dožádáním) patrny i důvody vhodnosti (snadnost, hospodárnost, rychlost) dožádání. Do tohoto přípisu může daňový subjekt nahlížet za podmínek dle § 23 d. ř. (tedy vždy, pokud není nutno zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů), na žádost daňového subjektu mu však důvody dožádání musí být minimálně sděleny; jedná se vlastně o dokument, z něhož vyplývá oprávnění místně nepříslušného správce daně k provádění úkonů daňového řízení vůči daňovému subjektu.

Oproti tomu pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech je vnitřním konkrétním aktem správy vydávaným v rámci vztahů nadřízenosti a podřízenosti (o čemž svědčí i jeho zákonné označení, z něhož je patrná jeho zmocňující funkce), a to nikoli dle předpisu procesního, ale na základě předpisu organizačního (srov. Hendrych D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 6. vydání, C. H. Beck, Praha 2006, str. 235, marg. č. 270). Vzhledem k procesnímu dopadu tohoto aktu na jednotlivě určené daňové řízení musí však být i pověření součástí daňového spisu.

Co se týče jeho obsahu, musí pověření bez pochyby obsahovat označení pověřujícího, místně příslušného a pověřeného orgánu, daňového subjektu, určení svěřeného úkonu a vymezení konkrétního řízení, v němž má k tomuto úkonu dojít.

Nezbytným obsahem pověření však vzhledem k jeho povaze coby aktu řízení nutně nemusí být důvody jeho vydání. Na druhé straně však tyto reálné a objektivní důvody (zákon o územních finančních orgánech abstraktně označuje rozsah okolností, za nichž může finanční ředitelství k vydání pověření přikročit, jako „odůvodněné případy"), odpovídající výše uvedeným účelům pravomoci finančních ředitelství zakotvené v § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech, musí existovat již v okamžiku vydání pověření. Je-li pak principem daňového řízení jeho vedení místně příslušným správcem daně, odpovídá nutně zásahu do tohoto principu právo daňového subjektu na sdělení důvodů této intervence. Smyslem tohoto práva je primárně možnost ověření splnění zákonných podmínek pro tento zásah, a s tím související možnost obrany daňového subjektu proti svévoli, tedy zneužití diskrece, ale i proti pouhému nesprávnému výkladu při aplikaci § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech. Nejsou-li předmětné důvody sděleny správcem daně automaticky (např. nejsou-li uvedeny na pověření předloženém daňovému subjektu pověřeným správcem daně) na počátku provádění dotčeného procesního úkonu nebo v přiměřené době na žádost daňového subjektu, má daňový subjekt právo podat proti prováděnému úkonu námitky z důvodu místní nepříslušnosti správce daně (srov. č. 1021/2007 Sb. NSS, podle něhož práva součinnosti zakotvená v § 16 odst. 4 d. ř. nepochybně daňovému subjektu náleží i v jiných fázích daňového řízení i bez výslovného odkazu). I daňový subjekt se však musí v souladu se zásadou vigilantibus iura scripta sunt (právo je psáno pro bdělé) sdělení důvodů domáhat, resp. proti úkonu prováděnému místně nepříslušným správcem daně brojit námitkou, včas, tedy v době přiměřené úkonu samému. Nelze tak připustit účelové či obstrukční podání žádosti či námitky již bez časové souvislosti s prováděným úkonem, tedy způsobem, který by byl spíše zneužitím poskytnutého práva.

Požádá-li tedy bdělý daňový subjekt o sdělení důvodů, je povinností správce daně mu takové důvody v přiměřené době vhodnou formou (písemně či v rámci ústního jednání) sdělit. Obsahem takového sdělení pak musí být pregnantní a dostatečně určité, byť s ohledem na okolnosti třeba i stručné, vylíčení konkrétních důvodů, které nadřízeného správce daně k vydání pověření vedly.

Samotné nesdělení důvodů daňovému subjektu na jeho žádost či k jeho námitce v době přiměřené úkonu je vadou řízení, jejímž důsledkem je nezákonnost provedeného úkonu, a tedy jeho následná nepoužitelnost v dalším řízení (a to i za předpokladu reálné existence těchto důvodů).

Stejně tak je však takový úkon nezákonným, pokud včas uvedené či sdělené důvody budou nedostatečné, tedy budou např. nesrozumitelné, nejasné, neurčité či budou ve zjevném obsahovém nepoměru k významu intervenční pravomoci finančního ředitelství zakotvené v § 10 odst. 3 d. ř. (jinými slovy budou ve zjevném nepoměru k výše již naznačenému smyslu tohoto ustanovení).“

V dané věci byl postup správních orgánů následující:

1) Finanční úřad v Pardubicích žádostí ze dne 22. 10. 2009, č. j. 187200/09/248930605224, požádal Finanční úřad v Hradci Králové o provedení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, daně z přidané hodnoty a silniční daně u stěžovatele. V žádosti je uvedeno, že stěžovatel podniká ve specifickém oboru a tato specifičnost se promítá i do uvažovanou kontrolou dotčených daní, zejména daně z příjmů právnický osob a daň z přidané hodnoty. Činnosti stěžovatele mají spočívat v nákupu a vymáhání nakoupených pohledávek (90 % jeho obratu) a ve vymáhání cizích pohledávek (10% jeho obratu). Finanční úřad v Pardubicích s činností, kterou provozuje stěžovatel, nemá dostatečné zkušenosti, protože zatím provedl jen jednu kontrolu u subjektu obdobného stěžovateli, a to u firmy EUROKREDIT, spol. s. r. o. v roce 2003 až 2006. Proto se domnívá, že kontrolu by lépe provedl Finanční úřad v Hradci Králové, konkrétně odbor specializované kontroly, u něhož předpokládal větší zkušenost s kontrolami subjektů podobných stěžovateli. Navíc vzhledem k blízkosti Finančního úřadu v Hradci Králové od tehdejšího sídla stěžovatele by změnou kontrolujícího finančního úřadu nedošlo k zatížení stěžovatele.

2) Na tuto žádost reagoval Finanční úřad v Hradci Králové souhlasným stanoviskem. V něm zejména uvedl, že jeho oddělení specializované kontroly shodou okolností provádí kontrolu u jiného daňového subjektu s podobným předmětem činnosti jako stěžovatel a potvrdil také, že má zkušenosti z kontroly subjektů podnikajících ve finanční oblasti, včetně operací s pohledávkami z minulých let, protože provedl daňové kontroly u řady dalších subjektů.

3) Na základě toho finanční ředitelství pověřilo dne 27. 10. 2009 pod č. j. 8067/09-1500-607686 Finanční úřad v Hradci Králové provedením daňové kontroly u stěžovatele. V pověření uvedlo, že Finanční úřad v Pardubicích s činností, kterou provozuje stěžovatel nemá dostatečné zkušenosti, zatímco Finanční úřad v Hradci

Králové má v tomto specifickém oboru bohaté zkušenosti, takže lze předpokládat, že kontrolu provede snáze a rychleji, čím dojde k menšímu zatížení daňového subjektu.

Z výše uvedeného přehledu procesního postupu je patrné, že v době, kdy došlo k pověření Finančního úřadu v Hradci Králové provedením kontroly, k tomu existoval ve smyslu citované judikatury objektivní a reálný důvod. Bylo jím, o konkrétní skutečnosti opřené, přesvědčení finančního ředitelství, že Finanční úřad v Hradci Králové provede u stěžovatele daňovou kontrolu kvalifikovaněji a rychleji, protože má s kontrolami u subjektů podnikajících v podobném oboru jako stěžovatel výrazně větší zkušenosti než Finanční úřad v Pardubicích. Skutečnost, že i Finanční úřad v Pardubicích prováděl u stěžovatele v minulosti kontroly a že v určité míře kontroloval i další subjekty podnikající v oboru vymáhání pohledávek, na racionalitě a oprávněnosti závěrů finančního ředitelství nic nemění, neboť se opírají o poznatek (v řízení nikým nezpochybněný) vycházející ze sdělení Finančního úřadu v Hradci Králové, že má z minulých let vcelku rozsáhlé zkušenosti s uvedeným typem kontrol. Jestliže tedy bylo možno u Finančního úřadu v Hradci Králové očekávat určitou rutinu při provádění daného typu kontroly, zatímco Finanční úřad v Pardubicích sice v tomto směru určité zkušenosti měl, nicméně podstatně menší, pak je rozhodnutí finančního ředitelství o pověření Finančního úřadu v Hradci Králové zcela zákonné. Stejně tak na racionalitě pověření nemění nic ani skutečnost, že oba finanční úřady jsou srovnatelně velké. Má-li však jeden z nich s určitým typem kontrol větší zkušenosti, je jistě rozumné a účelné, jedná-li se navíc o finanční úřad působící nedaleko od sídla kontrolovaného subjektu, aby kontrolu provedl právě on.

Je tedy patrné, že při pověření provedením daňové kontroly jiný finanční úřad než místně příslušný postupovalo finanční ředitelství v souladu s ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb. a judikaturou, která k němu byla Nejvyšším správním soudem vytvořena. Stížní námitka v tomto směru není důvodná.

Úvahy krajského soudu vyjádřené v napadeném rozsudku jsou konzistentní s výše uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu. Odůvodnění rozsudku v části týkající se zákonnosti pověření pak ani netrpí stěžovatelem vytýkanou vadou nepřezkoumatelnosti z toho důvodu, že krajský soud se nevypořádal s některými žalobními body, které stěžovatel uváděl v souvislosti s pověřením. Požadavky na odůvodnění rozhodnutí správních soudů byly formulovány v obsáhlé judikatuře Nejvyššího správního soudu k výkladu pojmu nepřezkoumatelnosti. Lze poukázat např. na rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz, v němž bylo řečeno, že *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.*“. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je zřejmé, že své rozhodnutí opřel o právní názor, který je dostatečnou odpovědí na klíčovou námitku týkající se zákonnosti pověření. To, že konkrétně nereagoval na jednotlivé dílčí žalobní argumenty, které stěžovatel uváděl na

podporu svého názoru, že Finanční úřad v Pardubicích měl dostatečné kapacity a schopnosti na provedení daňové kontroly (tj. daňová kontrola firmy PROFI CREDIT Czech, a. s., odkaz na výroční zprávu daňové správy za rok 2008 aj.), je sice slabinou rozsudku, ale nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost, neboť jinak je z rozsudku patrné, jakým způsobem krajský soud reagoval na klíčové body argumentace stěžovatele.

Další stížnou námitka se týkala omezení rozsahu nahlížení do správního spisu.

Podle ust. § 23 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu uvedených v odstavci 2. Podle odst. 2 citovaného ustanovení není daňový subjekt oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností. Důvody tohoto nahlédnutí uvede vždy výslovně v úředním záznamu. Toto omezení při nahlížení do spisů platí přiměřeně i při zapůjčení spisů pro řízení před jinými orgány než orgány správce daně všech stupňů.

Podle protokolu sepsaného dne 26. 4. 2010 nahlížel stěžovatel do daňového spisu. Stěžovateli nebylo umožněno nahlédnout do celého spisu, neboť určitá jeho část měla obsahovat komunikaci správce daně s jinými státními orgány. Stěžovatel podal proti tomuto postupu dne 5. 5. 2010 odvolání, jemuž finanční úřad rozhodnutím ze dne 2. 6. 2010 částečně vyhověl s tím, že stěžovateli umožnil nahlédnout do písemností evidovaných pod pořadovým č. 2 (přílohy k předávacímu protokolu) a č. 4 (žádost o poskytnutí informací). Nebylo umožněno nahlédnout do části spisu č. 3 (odpověď na výzvu) a č. 1 (příprava na kontrolu), která má obsahovat údaje o poměrech jiných daňových subjektů, ohledně nichž je správce daně povinen zachovávat mlčenlivost, a písemnost není nutná pro daňové řízení. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel dne 25. 6. 2010 odvolání.

Rozhodnutí správce daně o rozsahu, v němž bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout do spisu týkajícího se jeho daňových povinností, je rozhodnutím, jehož cílem je ochrana práv ostatních subjektů (viz nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, dostupný na http://nalus.usoud.cz). Rozhodnutí, jímž se stanoví rozsah daňového spisu, do něhož nelze nahlédnout, je přezkoumatelné v odvolacím řízení. Případné vady způsobené nesprávnou aplikací ust. § 23 zákona o správě daní a poplatků lze však ve správním soudnictví napadnout jedině po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2003, č. j. 6 A 164/2002 - 8, publ. pod č. 15/2003 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 94/2006 - 60, publ. pod č. 1146/2007 Sb. NSS, a ze dne 31. 3. 2010, č. j. 5 Afs 33/2009 – 43, publ. pod č. 2232/2011 Sb. NSS, oba též www.nssoud.cz). Od případných vad postupu při stanovení konkrétního rozsahu veřejné a neveřejné části daňového spisu je však nutno odlišit bezdůvodné odpírání nahlédnutí do celého či podstatné části daňového

spisu, šikanózně bránící daňovému subjektu seznámit se se skutečnostmi, ke kterým má právo se vyjádřit. Právo seznámit se s dosavadním průběhem řízení, shromážděnými důkazy či jinými podklady pro rozhodnutí je totiž velmi důležitý aspekt práva daňového subjektu, které podmiňuje uplatnění dalších procesních práv, především práva vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí, navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy, tedy mít možnost uplatňovat celý souhrn procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantován v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Omezení práva nahlížet do daňového spisu v takové intenzitě, že by znemožňovala realizaci práva na spravedlivý proces, by bylo možno v některých případech kvalifikovat až jako nezákonný zásah. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, publ. pod č. 212/2006 Sb. ÚS a na http://nalus.usoud.cz, (v souvislosti s doměřením daně podle pomůcek, jimiž byly údaje o jiných srovnatelných daňových subjektech) uvedl, že má-li daňový subjekt vznášet námitky k případné nezákonnosti postupu správce daně, tedy i námitky týkající se nedodržení povinnosti přihlédnout k výhodám plynoucím pro daňový subjekt, pak není-li daňový subjekt obeznámen s tím, ke kterým výhodám správce daně skutečně přihlédl a o jakou výhodu se jednalo, nemůže vůči zákonnosti postupu správce daně vznášet relevantní námitky a jeho postavení v odvolacím řízení je tudíž nerovné. V této souvislosti proto nelze podle Ústavního soudu s ohledem na požadavek ústavní konformity ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vykládat tak, že by striktně zakazovalo nahlížet do specifikovaných podkladů vůbec. Nebudou-li porušena práva ostatních daňových subjektů na ochranu údajů o nich, pak není podle Ústavního soudu důvodu odepřít daňovému subjektu nahlédnout do spisu v případě, že pomůckami konstruovaná daň využívá pouze údajů z dokladů a účetnictví, byť nesprávného a neúplného, samotného daňového subjektu.

Ve věci stěžovatele je však ze správního spisu patrné, že rozsah, v jakém mu nebylo umožněno nahlédnout do daňového spisu, se ani zdaleka neblíží této intenzitě. Ze správního spisu není patrné, že by se stěžovatel nemohl seznámit s ostatními částmi daňového spisu či vyjadřovat se k jeho obsahu. Důvody, pro které správce daně vyloučil některé části spisu z nahlížení, byly stěžovateli byly sděleny, přičemž odpovídají dikci ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Argumenty stěžovatele, jež lze označit za námitky týkající se budoucího dokazování za účelem stanovení výše daňové povinnosti (např. jaké údaje jsou podle jeho názoru obsahem těchto částí daňového spisu a to, že z nich bude při stanovení daňové povinnosti správce daně vycházet, aniž by se k nim stěžovatel mohl vyjádřit), se nelze v nyní projednávané věci zabývat. Předmětem žaloby proti nezákonnému zásahu a přezkumu soudního rozhodnutí o ní je pouze posuzování toho, zda neumožnění nahlédnutí do některých částí spisu dosáhlo svou intenzitou nezákonného zásahu. Je na stěžovateli, aby je případně uplatnil v rámci opravných prostředků proti rozhodnutí správce daně o jeho daňové povinnosti.

V další stížní námitce stěžovatel brojil proti způsobu vyřízení jeho námitek uplatněných proti postupu pracovníka správce daně.

Podle ust. § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně.

Podle ust. § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků námitky podle odstavce 4 písm. d) vyřizuje pracovník správce daně nejblíže nadřízený tomu, vůči němuž směřují. Tento nadřízený pracovník námitce vyhoví a zajistí nápravu nebo daňovému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět. Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 25. 6. 2010 podal stěžovatel námitky proti postupu správce daně při daňové kontrole, a to proti „delegaci příslušnosti“, tedy pověření podle § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., proti postupu správce daně v souvislosti s formálním zahájením daňové kontroly a nesdělením reálných důvodů pro zahájení, pro podjatost správce daně a konečně proti porušování základních zásad daňového řízení. Finanční úřad v Hradci Králové postoupil námitky týkající se „delegace místní příslušnosti“ finančnímu ředitelství, které reagovalo přípisem označeným jako odpověď na námitky proti důvodům pro vydání pověření k provedení daňové kontroly, v němž uvedlo, že stěžovatel směšuje institut pověření podle ust. § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb. s institutem delegace místní příslušnosti podle ust. § 5 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Upozornilo, že pověření je pouze interním aktem správy daní vydaným v rámci nadřízenosti a podřízenosti na základě předpisu organizačního, nikoliv procesního. Proti tomuto aktu, který nemá povahu rozhodnutí, nelze tudíž ani brojit žádným opravným prostředkem. Dne 28. 7. 2010 podal stěžovatel opět námitky proti pověření a způsobu provádění daňové kontroly a dne 30. 7. 2010 vydal finanční úřad rozhodnutí o námitce podjatosti pracovníka správce daně s tím, že stěžovatelem označení pracovníci správce daně se nevylučují. Dalším rozhodnutím z téhož data rozhodl finanční úřad o zbývajících námitkách ze dne 25. 6. 2010 tak, že jim nevyhověl. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že námitku proti „delegaci místní příslušnosti“ postoupil finančnímu ředitelství a o námitce podjatosti rozhodl samostatně. Proti rozhodnutí o námitce podjatosti pracovníka správce daně stěžovatel podal dne 10. 8. 2010 odvolání, které finanční ředitelství dne 20. 12. 2010 rozhodnutím zamítlo. Dne 25. 11. 2010 vydal finanční úřad rozhodnutí o námitce stěžovatele ze dne 28. 7. 2010, kterým této námitce nevyhověl.

V rozhodnutí o námitkách ze dne 30. 7. 2010 finanční úřad zcela srozumitelně shrnul, o kterých námitkách stěžovatele rozhodl, o kterých rozhodl zvlášť a které postoupil finančnímu ředitelství. Je tedy zřejmé, že nedošlo k tomu, že by setrvale např. odmítal o námitkách rozhodnout či je postoupit finančnímu ředitelství. Ve způsobu rozhodnutí o námitkách, jež jsou nástrojem ochrany před případnými nezákonnými postupy správce daně v průběhu daňové kontroly, tak nelze shledat vybočení ze spravedlivého správního procesu. Správce daně i finanční ředitelství na každou námitku stěžovatele reagovali.

Lze tedy učinit závěr, že daňová kontrola prováděná u stěžovatele nevybočila ze zákonných mezí, jednotlivé úkony, v nichž stěžovatel spatřoval nezákonný zásah, nepředstavovaly porušení jeho práv daňového subjektu, byly provedeny na základě zákona, v jeho mezích a zákonným procesním postupem.

S ohledem na výše uvedené posoudil Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu

s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu úřadu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 29. prosince 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu