



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně [redacted] a soudců [redacted] a [redacted] v právní věci žalobce: [redacted], se sídlem [redacted] proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí ministra financí ze dne 2.3.2009, čj. 10/18 302/2009-RK,

**t a k t o :**

**I. Rozhodnutí ministra financí ze dne 2.3.2009, čj. 10/18 302/2009-RK, jakož i rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 29.1.2009, čj. 43/15152/2009-431, v části týkající se neposkytnutého textu Pokynu č. DS-156 a v části týkající se neposkytnutého textu Pokynu č. DS-158 v Čl. II. bodu 1 a bodu 4, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení; ve zbytku se žaloba zamítá.**

**II. Ministerstvu financí se nařizuje poskytnout žalobci celý text Pokynu č. DS-156, a dále text Pokynu č. DS-158, Čl. II, bod 1 a 4.**

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

**O d ů v o d n ě n í**

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (resp. ministra financí), jímž byl zrušen jeho rozklad proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 29. ledna 2009 (č.j.: 43/15152/2009-431) při vyřizování jeho žádostí v rozsahu neposkytnutí pokynů DS-156 a DS-158. Rozkladem napadené rozhodnutí bylo vydáno v rámci řízení o stížnosti, kterou žalobce podal v souladu s ustanovením § 16a odst. 1 písmo b) zákona č. 106/1999 Sb., doručené Ministerstvu financí dne 22. ledna 2009, neboť, jak důvodně žadatel konstatoval, předchozí rozhodnutí ze dne 6. ledna 2009 č.j.:

43/7688/2009-431, vydané v návaznosti na rozhodnutí o rozkladu ze dne 22. prosince 2008 pod č.j.: 10/102 126/2008-RK po nově provedeném řízení, nedopatřením neobsahovalo ve výrokové části doslovný výrok o odmítnutí částí textu pokynů DS-156 a DS-158, na které se vztahuje omezení informační povinnosti ve smyslu ustanovení § 11 odst. 1 písmo a) zákona. Toto pochybení bylo napraveno rozkladem napadeným rozhodnutím ze dne 29. ledna 2009, v němž bylo současně s doplněnými výroky k napadaným pokynům opakovaně podáno podrobné zdůvodnění nutnosti omezení části informací v nich obsažených.

Žalobce rozhodnutí žalovaného napadá z následujících důvodů:

Žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné z důvodu nesprávné aplikace ustanovení § 11 odst. 1 písmo a) zákona č. 106/1999 Sb., žalovaným. Žalobce odkázal na interpretaci ust. § 11 odst. 1 písmo a) zákona č. 106/1999 Sb., jak ji učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 As 28/2007-89, ze dne 17.1.2008 (Sb. NSS č. 1532/2008), který uvedl, že za interní pokyn nelze považovat každý akt, který správní orgán takto označí a rozhodný je vždy obsah konkrétního pokynu nebo jiného aktu a jestliže se pokyny týkají činnosti správce daně navenek, ve vztahu k veřejnosti a upravují-li aplikační postupy stran jednotlivých ustanovení daňových zákonů, nelze je, jakkoliv jsou takto označeny, považovat za informace vyloučené z práva na jejich poskytnutí těm, jichž se postupy v nich upravené bezprostředně týkají, tj. daňovým subjektům.

Argumentaci žalovaného k neposkytnutí celého pokynu DS-156 a DS-158 založenou na úvaze, že *"...smyslem neposkytování určitých informací a utajování určitých skutečností je zájem na ochraně řádného výkonu veřejných institucí, např. moci soudní, je jistě možno konstatovat oprávněný zájem státu i na řádném průběhu daňových procesů."*, považuje žalobce za obecnou postrádající přímý vztah k předmětu sporu.

Ve věci žádosti o poskytnutí pokynu č. "DS - 156 Pokyn k postupu pracovníků ÚFO dle § 16 odst. 9 až 11 ZSDF" ze dne 1.9.2006 žalobce namítá:

V rozkladu žalobce uvedl, že odůvodnění rozhodnutí o částečném odmítnutí žádosti o poskytnutí informací neobsahuje žádný věcný důvod aplikace ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb., neboť se v něm pouze konstatuje, že *"po opakovaném zhodnocení obsahu požadovaného textu pokynu DS-156, poskytlo v maximální možné míře informace obsažené v tomto pokynu po provedení zákonného omezení a vyloučení informací, které jsou výlučně povahy interního pokynu a které proto nebylo možné poskytnout, byť i Vaše původní žádost směřovala k poskytnutí celého textu tohoto pokynu."* V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí s k tomuto uvádí, že tuto námitku je nutné jako zcela nedůvodnou odmítnout, neboť rozkladem napadené rozhodnutí obsahovalo velmi podrobné věcné odůvodnění. Tento názor považuje žalobce za nepodložený.

Pokud jde o text uvedený v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí "omezení informací ... dopadlo pouze na části tohoto pokynu, které zahrnují informace určené výlučně pro činnost pracovníků územních finančních orgánů a v nichž jsou textovány interní postupy předcházející vlastnímu výkonu daňové kontroly.", žalobce má zato, že ve smyslu shora citovaného právního názoru Nejvyššího správního soudu, na vnitřní povahu pokynu dle ust. § 11 odst. 1 písmo a) zákona č. 106/1999 Sb., nelze usuzovat pouze na základě toho, že informace obsažené v pokynu jsou adresovány výlučně pracovníkům územních finančních orgánů, neboť rozhodující je toliko samotný obsah konkrétního pokynu. K obsahu pokynu (resp. jeho části, která nebyla žalobci poskytnuta) se v napadeném rozhodnutí uvádí, že se jedná o interní postupy předcházející vlastnímu výkonu daňové kontroly. Toto odůvodnění je podle názoru žalobce nekonkrétní a nedostatečné, neboť nevypovídá nic o tom, do jaké míry

se tyto interní postupy týkají nebo netýkají výkonu veřejné správy navenek, ve smyslu shora citovaného názoru Nejvyššího správního soudu. Pokud např. výběr daňového subjektu za účelem provedení daňové kontroly podléhá internímu postupu upravenému pokynem, potom se tento postup výběru nepochybně týká výkonu veřejné správy navenek, a z toho důvodu nelze pokyn upravující tento postup považovat za vnitřní pokyn ve smyslu podle § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 106/1999 Sb. Navíc ani pokud by skutečně pokyn upravoval např. interní postup pro výběr daňového subjektu za účelem provedení daňové kontroly, nelze z toho automaticky vyvozovat závěr, že zveřejněním pokynu by byl ohrožen veřejný zájem na výběru daní, např. tím, že v důsledku znalosti pokynu by se daňové subjekty mohly účelově vyhýbat daňové kontrole. Podobný závěr by vyjadřoval přesvědčení, že veřejnou moc nelze efektivně vykonávat jinak než za použití metod a postupů, které musí před občany zůstat utajeny. Takový názor je podle žalobce nepřijatelný, neboť v intencích ustanovení čl. 17 odst. 4 Listiny základních práv a svobod je třeba vyjít z toho, že veškerý výkon veřejné moci musí být zcela transparentní, vyjma omezení nezbytných pro *ochranu práva svobod druhých, bezpečnost státu, veřejnou bezpečnost, ochranu veřejného zdraví a mravnosti*.

Ve věci žádosti o poskytnutí pokynu č. "DS - 158 K vymezení délky trvání daňové kontroly" ze dne 19.3.2007 žalobce namítá:

V rozkladu ze dne 9.2.2009 žalobce uvedl, že odůvodnění rozhodnutí o částečném odmítnutí žádosti o poskytnutí informací neobsahuje žádný věcný důvod aplikace ustanovení § 11 odst. 1 písmo a) zákona č. 106/1999 Sb., neboť se v něm pouze konstatuje, že "*po opakovaném zhodnocení obsahu požadovaného textu pokynu DS-158, poskytlo v maximální možné míře informace obsažené v tomto pokynu po provedení zákonného omezení a vyloučení informací, které jsou výlučně povahy interního pokynu a které proto nebylo možné poskytnout, byť i Vaše původní žádost směřovala k poskytnutí celého textu tohoto pokynu.*" V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí s k tomuto uvádí, že tuto námitku je nutné jako zcela nedůvodnou odmítnout, neboť rozkladem napadené rozhodnutí obsahovalo velmi podrobné věcné odůvodnění. Tento názor považuje žalobce za rovněž nepodložený.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se dále uvádí, že " Omezení informací se týkalo pouze těch částí tohoto pokynu, které zahrnují informace určené výlučně pro pracovníky územních finančních orgánů tak, aby byly dodrženy požadavky na dodržení časového horizontu, v němž může dojít k pravomocnému vyměření či dodatečnému vyměření daně. " K tomuto žalobce uvádí, že ve smyslu shora citovaného právního názoru Nejvyššího správního soudu na vnitřní povahu pokynu ve smyslu § 11 odst. 1 písmo a) zákona č. 106/1999 Sb., nelze usuzovat pouze na základě toho, že informace obsažené v pokynu jsou adresovány výlučně pracovníkům územních finančních orgánů, neboť rozhodující je toliko samotný obsah konkrétního pokynu. K obsahu pokynu (resp. jeho části, která nebyla žalobci poskytnuta) se v napadeném rozhodnutí nic uvádí, proto žalobci nezbývá nic jiného než trvat na argumentaci uvedené v rozkladu ze dne 9.2.2009.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se dále uvádí, že "*Jelikož nelze dovodit jakýkoliv negativní dopad na třetí osoby, tj. osoby vně soustavy územních finančních orgánů při neznalosti neposkytnutých částí požadovaných pokynů DS - 156 a DS - 158, lze s dostatečnou mírou spolehlivosti konstatovat, že v částech vyloučených ke zveřejnění ve smyslu ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) zákona se jedná pouze o interní pokyn zavazující pouze pracovníky daňové správy,*" ... . K tomuto žalobce uvádí, že jakákoliv omezení ústavního práva na informace je nutné vykládat způsobem ústavně konformním ve smyslu článku 4 odst. 4 Listiny základních práva svobod, a současně způsobem restriktivním (např. podle názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeném v rozsudku spis. zn. 3 Ads 33/2006-57 ze dne 16.5.2007 (Sb. NSS č.1272/2007)). Podle článku 17 odst. 4 Listiny základních práva svobod *právo vyhledávat a šířit informace lze omezit zákonem, jde-li o opatření v demokratické*

*společnosti nezbytná pro ochranu práva svobod druhých, bezpečnost státu, veřejnou bezpečnost, ochranu veřejného zdraví a mravnosti. V dané věci je proto zcela nerozhodné, zda by daňový poplatník utrpěl nějakou újmu v důsledku neznalosti pokynu DS - 156 nebo DS - 158, ale rozhodné je toliko to, zda by v důsledku zveřejnění pokynu mohlo k ohrožení práva svobod druhých, bezpečnosti státu, veřejné bezpečnosti, ochrany veřejného zdraví a mravnosti. Žádný z uvedených důvodů pro omezení práva na informace v napadeném rozhodnutí ovšem uveden není.*

V závěru žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí jakož i jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí zrušil a uložil poskytnout informace požadované žalobcem v jeho žádosti o poskytnutí informací ze dne 31.10.2008.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a mimo jiné uvedl, že Pokyn DS -156 řeší problematiku jednání správce daně vůči České advokátní komoře a to procedurální náležitosti styku správce daně s Českou advokátní komorou; již poskytnuté informace představují 95 % jeho textu, omezení dopadlo pouze na text zahrnující informace určené výlučně pro činnost pracovníků územních finančních orgánů. Obsahem Pokynu DS-158 je časová regulace postupu finančních orgánů a omezení se týkalo pouze informací o interních postupech zabezpečujících dodržení lhůty pro vyměření daně. Jelikož nelze dovodit jakýkoliv negativní dopad na třetí osoby vně soustavy územních finančních orgánů při neznalosti nezveřejněné části tohoto pokynu bylo dovozeno, že se jedná o interní pokyny zavazující pouze pracovníky daňové správy, které nemají jakýkoliv vliv na postavení subjektů stojících mimo daňovou správu. V rozhodnutí žalovaného se k neposkytnuté části Pokynu DS 158 uvádí, že tato část obsahuje okolnosti týkající se časového rozměru daňové kontroly (tedy délky jejího trvání) tak, aby bylo zaručeno, že daňová povinnost vyplývající z výsledků daňové kontroly (tzv. doměrek) bude vyměřena resp. doměřena ve lhůtě, která odpovídá judikatorním a zákonným požadavkům (tj. pravomocné vyměření resp. doměření daně ve lhůtě dle ust. § 47 ZSDP). Lze pouze znovu opakovat, že nevydaná část pokynu obsahuje interní postupy předcházející vlastnímu výkonu daňové kontroly a napadá-li žalobce toto odůvodnění jako nekonkrétní, internost tam obsažených informací lze blíže demonstrovat na příkladu, kdy v předmětné části je řešen způsob, kterým se podřízení pracovníci správce daně mají obracet v určitých věcech na nadřízeného pracovníka.

K důkazu žalovaný předložil pro srovnání a posouzení soudu kompletní texty předmětných pokynů i texty, které byly žalobci vydány po provedeném omezení informací, a žádal ve smyslu ust. § 45 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, o jejich začlenění do části spisu vyloučené z nahlížení.

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

O žalobě rozhodl rozsudkem bez jednání, neboť obě strany s tímto postupem vyslovily souhlas (§ 51 s.ř.s).

Poskytnutí informace může povinný subjekt omezit dle § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím, jestliže se vztahuje výlučně k vnitřním pokynům a personálním předpisům povinného subjektu.

Předpokladem aplikace tohoto omezení práva na informace, které je třeba jakožto všechna omezení ústavně zaručených práv vykládat restriktivně, je, že požadovaná informace lze podřadit pod pojem vnitřní pokyn. Povinný subjekt je dále povinen uvážit, zda

je v konkrétním případě omezení práva na informace nezbytné. Nejedná se totiž o důvod, pro nějž musí být odepřeno poskytnutí informace vždy. Zákon naopak umožnil (a současně tím i přikázal) povinnému subjektu, aby při svém rozhodnutí užil správního uvážení, tj. aby zhodnotil, zda je omezení práva na informace v daném konkrétním případě legitimní (viz rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2008, čj. 1 As 44/2008 – 116, všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Výkon správního uvážení musí nalézt odraz v odůvodnění rozhodnutí, aby mohl soud přezkoumat, zda správní orgán správního uvážení nezneužil, či nepřekročil jeho meze (viz rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2004, čj. 2 As 19/2004 – 92, publ. pod č. 430/2005 Sb. NSS, srov. též rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2004, čj. 3 As 24/2004 – 79, a rozsudek NSS ze dne 17.2.2011 1 As 105/2010-73).

V projednávané věci žalovaný odepřel poskytnout text Pokynů DS s odůvodněním, že se v případě těchto textů jedná o interní akty upravující výlučně činnost správního orgánu nemající žádný dopad do práv a povinností subjektů nacházejících se vně správního orgánu.

Vnitřní akty zákon o svobodném přístupu k informacím nedefinuje, jedná se o tzv. neurčitý právní pojem. Ten je třeba vykládat autonomně, s přihlédnutím k rozličnosti charakteru jednotlivých povinných subjektů a jejich činností. Věda správního práva rozeznává z hlediska forem činnosti veřejné správy dvě skupiny aktů, které jsou zaměřeny dovnitř veřejné správy a nepůsobí navenek vůči adresátům veřejnosprávního působení. Jde jednak o vnitřní akty normativní, označované též jako interní normativní instrukce nebo normativní akty řízení či vnitřní předpisy, jednak o vnitřní individuální pokyny, které doktrína označuje též jako individuální služební akty (viz Průcha, P. *Správní právo. Obecná část*. 7. vydání, Masarykova univerzita, Brno 2007, s. 265 – 266, 274 a 279). Obě tyto skupiny interních aktů mají společné, že se obrací dovnitř veřejné správy, a liší se v tom, zda se jedná o akty obecné či individuální. Pod pojem vnitřní pokyn, užitý § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím, je třeba podřadit obě uvedené skupiny interních aktů.

Účelem úpravy práva na informace je zajištění práva veřejnosti na informace, jež mají státní orgány a ostatní subjekty, které rozhodují o právech a povinnostech občanů k dispozici. Pokud jde o pojem právo na informace, tak jak je chápe čl. 17 Listiny, má toto právo dva základní aspekty. Prvním aspektem je obecná garance práva na vyhledávání, přijímání či rozšiřování informací (v tomto kontextu lze hovořit spíše o svobodě vyhledávání, přijímání či šíření informací), z čehož vyplývá pouze povinnost veřejné moci danou aktivitu neomezovat (není-li dán důvod omezení dle odst. 4 čl. 17 Listiny), nikoli povinnost aktivně konat. Veřejná moc je přitom povinna respektovat danou svobodu jednotlivce a zdržet se zásahů do této jeho autonomní sféry. Druhým aspektem práva na informace je potom stanovení konkrétní povinnosti státním orgánům informace aktivně poskytovat, z čehož vyplývá právo ostatních tyto informace obdržet. Právo na informace je jednou z právních záruk ve veřejné správě, které jsou co do své podstaty a významu především zárukami zákonnosti ve veřejné správě.

Při realizaci ústavně zaručeného práva na informace, garantovaného čl. 17 Listiny základních práv a svobod, ve spojení se zákonem č. 106/1999 Sb., je třeba jakákoli možná omezení poskytování informací vykládat restriktivním způsobem, což lze dovodit z judikatury Ústavního soudu (srov. nález ze dne 24. 1. 2007, sp. zn. I. ÚS 260/06). Obdobně se vyjádřil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 10. 2003, č. j. 5 A 119/2001 - 38, publikovaném pod č. 74/2004 Sb. NSS. Opačný postup, tedy extenzivní výklad podmínek, za kterých zákon č. 106/1999 Sb., umožňuje právo na poskytnutí informací omezit a informace neposkytnout, by směřoval proti vlastnímu smyslu a účelu jak samotného zákona č. 106/1999 Sb., tak i ústavně zaručeného veřejného subjektivního práva garantovaném čl. 17 Listiny

základních práv a svobod. V moderním demokratickém právním státě představuje právo na informace jednu ze záruk zákonnosti. Bez informací nelze účinně vykonávat kontrolu činnosti orgánů veřejné moci.

V projednávané věci není sporu o tom, že informace, které žalobce požadoval, se týkaly výkonu veřejné správy a žalovaný, jakožto povinný subjekt, je má k dispozici. Nejednalo se tak o případ, kdy by bylo požadováno sdělení informace, kterou by byl nucen teprve z různých podkladů vytvářet. Skutečnost, že tato informace byla obsažena v interním pokynu, je jak již bylo uvedeno, zcela nerozhodná.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 28/2007 – 89 (publ. pod č. 1532/2008 Sb. NSS), uvedl, že za vnitřní pokyn ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím nelze *stricto sensu* považovat každý akt, který správní orgán takto označí. Rozhodný je vždy obsah konkrétního pokynu nebo jiného aktu. Vnitřní předpis ve veřejné správě představuje souhrnné označení pro akty abstraktní povahy, které slouží k uspořádání poměrů uvnitř jedné nebo více organizačních jednotek nebo zařízení veřejné správy a jejichž vydání se opírá o právně zakotvený vztah podřízenosti k vydavateli aktu (viz Hendrych, D. *Správní právo. Obecná část*. C. H. Beck, Praha 2003, s. 113).

V rozsudku čj. 5 As 28/2007 – 89 Nejvyšší správní soud dovodil, že vydávání instrukcí (interních pokynů, směrnic, apod.) nadřízeným orgánem je tak pouhou realizací oprávnění řídit činnost podřízených a jejich plnění je zachováváním právní povinnosti řídit se ve služební činnosti příkazy nadřízených. Tato oprávnění vyplývají z právní normy, jež stanoví vztah nadřízenosti a podřízenosti; interními instrukcemi se proto jen konkretizují úkoly a povinnosti podřízených složek a pracovníků. Předmětem vnitřního předpisu mohou být různé skutečnosti. Zpravidla se jedná o organizační řád, spisový řád, skartační řád, docházkový systém, popř. další předpisy týkající se organizace a chodu „uvnitř“ úřadu. Není na druhou stranu vyloučeno, aby interním předpisem byly upraveny i pracovní postupy a konkretizace úkolů, vyplývající z působnosti úřadu jako provedení předpisu úřadu vyššího; mohou v nich být stanoveny interní toky informací a konkrétní instrukce.

V případě územních finančních orgánů se bude jednat např. o postupy při vkládání dat do automatizovaného daňového systému, způsoby ověřování důvěryhodnosti daňových subjektů, kriteria hodnocení kontrolní činnosti, způsoby výměny informací mezi státními orgány, zásady dohlídkové činnosti, apod. Vždy se však bude jednat o takové akty, které se dotýkají pouze pracovníků, kteří jimi jsou vázáni (akty řízení). Při naplnění uvedených skutečností lze za takové akty považovat nepochybně i interní „Pokyny“ Ministerstva financí, upravující pracovní postupy při správě daní.

V rozsudku čj. 5 As 28/2007 – 89 Nejvyšší správní soud rozhodoval ve věci žádosti o poskytnutí informace týkající se postupu daňové správy při vyřizování daňových úlev dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a zde také uvedl, že „Týkají-li se však zmiňované interní „Pokyny“ výkonu veřejné správy, tedy činnosti správce daně, jakožto orgánu veřejné moci, navenek, ve vztahu k veřejnosti a upravují-li aplikační postupy stran jednotlivých ustanovení daňových zákonů, nelze je, jakkoli jsou takto označeny, považovat za informace vyloučené z práva na jejich poskytnutí těm, jichž se postupy v nich upravené bezprostředně týkají. Není zde pochyb o tom, že rozhodování o daňových povinnostech jakož i o daňových úlevách bezesporu je výkonem veřejné správy a správce daně, jakožto orgán veřejné moci, zde rozhoduje o právech a povinnostech osob. Je tudíž třeba, aby tato činnost byla prováděna transparentním způsobem a pod přiměřenou kontrolou veřejnosti. Není přitom rozhodné, zda se jedná o pokyn řady D nebo DS, popř. jiný pokyn a hlediska rozlišování mezi těmito pokyny (tedy zda jsou nebo nejsou určeny veřejnosti) jsou zcela bez významu.

Rozhodující je vždy pouze ta skutečnost, zda takový pokyn obsahuje informace, týkající se výkonu veřejné správy navenek či se jedná výlučně o akt organizační, metodický nebo řídicí, který zásadně nemůže ovlivnit subjekty jiné, než ty, které mu z hlediska služební podřízenosti pod disciplinární odpovědností podléhají.“

Ke shodnému právnímu názoru dospěl Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 31. 5. 2010, čj. 4 As 13/2010 – 75 (*Občané za ochranu kvality bydlení v Brně - Kníničkách, Rozdrojovicích a Jinačovicích, občanské sdružení proti Ministerstvu dopravy*). Přitom doplnil, že při aplikaci § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím je třeba pečlivě rozlišovat, zda je požadováno poskytnutí informace vztahující se výlučně k vnitřním pokynům povinného subjektu, či informace vypracované na základě příkazu stanoveného vnitřním pokynem. Zatímco v prvním případě může být poskytnutí informace odepřeno na základě tohoto ustanovení zákona, v druhém případě nikoliv.

Z uvedeného vyplývá, že judikatura správních soudů omezuje aplikaci § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím pouze na informace, které směřují výhradně dovnitř povinného subjektu a neovlivňují žádným způsobem, přímo či nepřímo, činnost povinného subjektu navenek, tj. vůči osobám, které nejsou povinnému subjektu personálně nebo jinak podřízeny.

V případě neposkytnuté části Pokynu DS - 156 se jednalo, jak sám žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, o „problematiku jednání správce daně vůči České advokátní komoře v rámci daňové kontroly.“ Již z citovaného textu odůvodnění vyplývá, že se evidentně nejednalo pouze o vztahy které směřují výhradně dovnitř povinného subjektu a neovlivňují žádným způsobem, přímo či nepřímo, činnost povinného subjektu navenek, tj. vůči osobám, které nejsou povinnému subjektu personálně nebo jinak podřízeny. Je zřejmé, že se jedná o postupy směřující vůči České advokátní komoře, jakožto subjektu působícího vně činnosti územních finančních orgánů a nejedná se ani o subjekt správce daně podřízený. Skutečnost, že se Pokynem dle odůvodnění rozhodnutí žalovaného jsou „formalizovány úkony správce daně a stanoveny procedurální náležitosti styku správce daně s Českou advokátní komorou,“ není z hlediska závěru, že by se mělo jednat o výlučně vnitřní vztahu relevantní. Česká advokátní komora je samosprávnou stavovskou právnickou profesní organizací, která vykonává samosprávu advokacie a byť dle § 40 odst. 3 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, vykonává také veřejnou správu na úseku advokacie nejedná se o subjekt působící uvnitř daňové správy. Soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že v případě neposkytnutého textu se nejedná o informace podřaditelné pod ust. § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím, neboť se obsah textu nevztahuje výlučně k vnitřním pokynům a personálním předpisům povinného subjektu, a soud neshledal ani žádný jiný důvod, který by poskytnutí textu vylučoval, naopak text obsahuje postup správce daně nejen vůči České advokátní komoře, ale týká se i kontrolovaného subjektu.

Nevydaná část Pokynu DS – 158 obsažená v čl. II. (kromě bodu 2 a 3) se týká postupu je správce daně při daňové kontrole a stanovuje lhůtu k jejímu ukončení a možnosti prodloužení doby, po kterou mají správci daně kontrolu provést s ohledem na dodržení prekluzivní lhůty (§ 47 zákona č. 337/1992 Sb.) pro pravomocné vyměření daně. Senát rozhodující projednávanou věc dospěl k závěru, že stanovení lhůty, v které je povinen správce daně kontrolu ukončit, není interní záležitostí správce daně ale významně se dotýká práv a povinností kontrolovaných daňových subjektů. Daňová kontrola nepochybně představuje pro kontrolovaný subjekt určitá omezení spočívající v umožnění přístupu do provozovny a jiných objektů, v nichž vykonává daňový subjekt podnikatelskou činnost, a v předkládání dokladů, listin, popř. jiných důkazních prostředků. Z hlediska kontroly

dodržování rovného přístupu ke všem kontrolovaným subjektům jistě je důležité pro tyto subjekty vědět, do kdy by správce daně měl kontrolu ukončit. Rovný přístup ke všem kontrolovaným daňovým subjektům nutno považovat za respektování základních zásad daňového řízení, které plynou zejména z § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu (zákona č. 337/1992 Sb.), jež patří v daňovém řízení k ustanovením, v nichž se promítá a v rovině jednoduchého práva konkretizuje právo na spravedlivý proces garantované zejména v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod [srov. k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.12.2004, čj. 7 Afs 22/2003-109 (nepublikováno)].

Lhůta stanovená v tomto pokynu se charakterem nijak neliší od lhůt stanovených jinými interními pokyny Ministerstva financí např. Pokynu D- 308 (který byl od 1.1.2011 nahrazen Pokynem D-348), o stanovení lhůt při správě daní, týkající se lhůt pro vydání rozhodnutí o odvolání, rozhodnutí o povolení obnovy, rozhodnutí o prominutí daně atd.

Obdobně jako byla Pokynem DS- 158 stanovena lhůta k ukončení daňové kontroly byla Pokynem D-144 (s účinností zákona č.280/2009 Sb., daňového řádu již zrušeným) stanovena lhůta pro ukončení vytykácího řízení a vrácení nadměrného odpočtu. Pokyn D-144 byl jeho vydáním zveřejněn a přestože zavazoval pouze správce daně, nedodržení těchto lhůt, dle judikatury Nejvyššího správního soudu, vedlo při přezkumu v rámci žalob na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, k vyslovení nezákonnosti postupu správce daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 2 Ans 1/2005-90, ze dne 28.4.2005, uvedl, že „Žalobou na ochranu proti nečinnosti podle § 79 a násl. s. ř. s. se totiž lze domáhat ochrany i proti nečinnosti spočívající v nerozhodování v časových limitech, kterými sám sebe zavázal správní orgán tím, že stran těchto limitů vytvořil určitou správní praxi; tyto časové limity jsou pak pro správní orgán, jak výše podrobně zdůvodněno, právně závazné.“ K charakteru lhůt stanovených Pokynem D-144 uvedl, že „Není pochyb o tom, že uvedený vnitřní předpis ministerstva nemůže upravovat práva a povinnosti soukromých osob, nýbrž může toliko ukládat úkoly osobám podléhajícím řídicí pravomoci toho, kdo vnitřní předpis vydává. Uvedený vnitřní předpis však není pro soukromé osoby, jichž se činnost finančních úřadů dotýká, tj. pro daňové subjekty, bez právního významu. Pokyn D-144 totiž finančním úřadům konkrétně ukládá, v jakých časových dimenzích musí uzavírat vytykácí řízení. Pokyn stanovuje zcela konkrétní lhůty, v nichž se tak má stát, zcela konkrétní podmínky začátku běhu těchto lhůt a jejich přerušování, jakož i zcela konkrétní a jednoznačně formulované podmínky možného prodloužení základních lhůt pro uzavření vytykácího řízení, včetně specifikace orgánů, které o prodloužení lhůt rozhodují. Pokynem D-144 správní orgán sám sobě v rámci pravomocí stanovených mu zákonem (který žádné konkrétní maximální lhůty pro uzavření vytykácího řízení ani v § 43 daňového řádu ani v jiném předpisu neurčuje) a bez toho, aby se jakkoli dotkl zákonem zaručených práv soukromých osob, stanovil pro abstraktně definovaný okruh případů pravidla přísnější, než která na něj klade zákon. Tato přísnější pravidla finanční úřady nepochybně všeobecně dodržují a pracovníci těchto úřadů považují za nezbytné tak činit. To ostatně plyne i z vyjádření žalovaného, který tvrdí, že lhůty stanovené pokynem D-144 dodržel, a že si jich je vědom. Není tedy pochyb, že na základě pokynu D-144 se vytvořila správní praxe, která spočívá v tom, že vytykácí řízení se uzavírají ve lhůtách a podle pravidel případného prodloužení těchto lhůt stanovených v pokynu D-144. Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřijatelná.“

Při posouzení obsahu textu uvedeného v čl. II v bodech 1 a 4 dospěl soud k závěru, že se nejedná na informace, které směřují výhradně dovnitř povinného subjektu a neovlivňují žádným způsobem, přímo či nepřímo, činnost povinného subjektu navenek, tj. vůči osobám,



kteří nejsou povinnému subjektu personálně nebo jinak podřízeny. Doba provádění kontroly nepochybně kontrolované subjekty, jak bylo výše uvedeno, ovlivňuje. Skutečnost, že kontrolovaný subjekt se nachází vně činnosti povinného a není mu nijak personálně podřízen je nepochybná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip rovnosti s právního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila; prostorem pro uvážení je zde nutno rozumět i to, v jaké lhůtě správní orgán ve věci rozhodne, není-li taková lhůta právním předpisem konkrétně stanovena. Jestliže se pro délku trvání daňové kontroly vytvořila na základě Pokynu DS – 158 správní praxe je žádoucí, aby daňové subjekty o existenci tohoto pravidla byly informovány, a to zejména s ohledem na kontrolu rovného přístupu daňové správy ke všem jednotlivým daňovým subjektům.

Pokud jde o text obsažený v čl. II v bodech 2 a 3, tentokrát se skutečně jedná výlučně o interní pokyny řešící postupy mezi pracovníkem kontroly, vedoucím kontrolního oddělení a ředitelem finančního úřadu při prodlužování lhůty pro provedení kontroly, a tyto informace svým obsahem spadají do omezení daného ust. § 11 odst. 1 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím, neboť tyto upravují formálně postup při prodlužování lhůty pro provedení kontroly mezi pracovníky uvnitř finančního úřadu a nedotýkají se kontrolovaných daňových subjektů ani jiných subjektů stojících vně finančního úřadu. Soud proto v tomto rozsahu žalobu zamítl.

Ze všech shora uvedených důvodů soud podané žalobě, v rozsahu neposkytnutého textu celého Pokynu DS- 156 a neposkytnutého textu Pokynu DS- 158 v bodu 1 a 4, vyhověl a zrušil žalobou na padené rozhodnutí žalovaného (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a současně zrušil i předcházející rozhodnutí ministerstva financí, neboť důvody, pro něž bylo žalobě vyhověno, dopadají i na toto rozhodnutí (§ 78 odst. 3 s. ř. s.). Právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V daném případě to především znamená, že ministerstvo financí poskytne žalobci ve výroku II. tohoto rozhodnutí uvedené informace.

Žalobce měl se svojí žalobou v převážné části úspěch a náležela by mu proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Tyto náklady žalobci však nevznikly, neboť byl od placení soudního poplatku osvobozen a jiné náklady nevynaložil. Proto soud nepřiznal náklady žádnému z účastníků řízení

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost za podmínek uvedených v ustanovení § 102 a násl. s.ř.s., a to ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto usnesení. Kasační stížnost se podává u Městského soudu v Praze, rozhodovat o ní přísluší Nejvyššímu správnímu soudu. Stěžovatel musí být zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s.ř.s.).

V Praze dne 24.11. 2011

████████████████████ v.r.  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: ████████████████████