ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: R. Š.**, zast. JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U Soudu 363/10, Liberec II, proti **žalovanému: Finanční úřad v Jilemnici**, se sídlem Jungmannova 151, Jilemnice, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 22. 2. 2012, č. j. 59 A 37/2011 - 100,

takto:

I. Kasační stížnost proti výroku I. rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 22. 2. 2012, č. j. 59 A 37/2011 – 100, **se odmítá.**

II. Kasační stížnost proti výrokům II. a III. rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 22. 2. 2012, č. j. 59 A 37/2011 – 100, **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojí proti shora označenému rozsudku Krajského sodu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“).

Výrokem I. napadeného rozsudku krajský soud připustil změnu žaloby. Původně se stěžovatel domáhal toho, aby krajský soud zakázal žalovanému provádět u stěžovatele daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Krajský soud připustil změnu žaloby, kterou stěžovatel nově usiloval o to, aby krajský soud určil,

že předmětná daňová kontrola byla nezákonná. Šlo o reakci na skutečnost, že dne 14. 11. 2011 byla stěžovateli v průběhu řízení před krajským soudem doručena zpráva o daňové kontrole.

Výrokem II. napadeného rozsudku krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění uvedl, že nelze dojít k závěru, že daňová kontrola je nezákonným zásahem vždy, když v jejím průběhu dojde ze strany správce daně k porušení zákona, odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). K zákonnosti daňové kontroly ve vztahu k jejímu zahájení krajský soud uvedl, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly mít konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost, soud odkázal v tomto smyslu na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Krajský soud též neshledal, že by stěžovatel byl zkrácen na svém právu na právní pomoc postupem při zahájení daňové kontroly. Dne 2. 8. 2010, kdy bylo se se stěžovatelem uskutečněno ústní jednání, při němž mu bylo oznámeno zahájení daňové kontroly, neměl prokazatelně správce daně k dispozici žádnou plnou moc udělenou stěžovatelem pro daňové řízení týkající se daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 a byl tak oprávněn v této věci jednat přímo se stěžovatelem. Po stěžovatelem tvrzeném, avšak z protokolu o ústním jednání nevyplývajícím upozornění na udělení plné moci zástupkyni a požadavku na její přítomnost, omezil správce daně svoji činnost jen na formální upozornění na zahájení daňové kontroly – při tomto ústním jednání správce daně neučinil žádné úkony, jimiž by ukládal nějaké povinnosti či po stěžovateli požadoval okamžité sdělení určitých údajů či okamžité předložení účetních dokladů. Krajský soud dále konstatoval, že požadavek na předložení daňové evidence za rok 2007 byl též formální, správce daně v daném okamžiku stěžovateli ani nestanovil lhůtu k předložení požadovaných dokladů. Hned následující den správce daně vydal konkrétní výzvu, kterou na ústní jednání ze dne 2. 8. 2010 navázal a kde jsou specifikovány pochybnosti správce daně ohledně osvobození některých příjmů žalobce od daně. Správce daně touto výzvou, která byla doručena i zástupkyni stěžovatele, požadoval předložení důkazních prostředků a k tomu určil i přiměřenou lhůtu. Od 4. 8. 2010 již správce daně jednal se zástupkyní stěžovatele. Dle krajského soudu tak stěžovatel nebyl zkrácen na svém právu na právní pomoc postupem při zahájení daňové kontroly. Správce daně byl o provedeném úkonu povinen sepsat protokol, přestože úkonu nebyla přítomna zástupkyně žalobce. Tvrzená pochybení správce daně při protokolaci a poučování žalobce při ústním jednání dne 2. 8. 2010 (řádně nezachycený průběh jednání, rozsah poučení) dle krajského soudu nejsou takové povahy, aby mohla způsobit nezákonnost daňové kontroly jako takové. Výrokem III. pak krajský soud rozhodl o nákladech řízení.

Stěžovatel rozsudek krajského soudu napadl kasační stížností, v níž namítl, že krajský soud v rozsudku uvedl, že daňová kontrola byla zahájena jen formálně. Pokud ovšem krajský soud považoval úkon správce daně ze dne 2. 8. 2010 pouze za formální, je v rozporu s právem na spravedlivý proces, aby takový úkon považoval za zahájení daňové kontroly. Stěžovatel uvedl, že formální úkon nepožívá soudní ochrany. Stěžovatel dále namítl, že v rozhodnutí krajského soudu je rozpor, pokud krajský soud na jedné straně akceptuje tvrzení stěžovatele, že při zahájení jednání bylo sděleno, že si zvolil zástupkyni, a na druhé straně soud tvrdí, že žalovaný byl oprávněn jednat přímo se stěžovatelem, jelikož

neměl k dispozici plnou moc. Krajský soud se tak dle stěžovatele rozdílně vyjádřil o existenci plné moci a její účinnosti vůči žalovanému.

Stěžovatel dále poukázal na to, že krajský soud neprovedl navržený důkaz výslechem svědka, který měl být přítomen jednání dne 2. 8. 2010, přičemž si nevyjasnil okamžik udělení plné moci a její význam vůči žalovanému. Stěžovatel byl oprávněn se ústně plné moci ze dne 26. 7. 2010 dovolávat, a pokud žádal, aby bylo jednáno ve věci s jeho zástupkyní, bylo již dne 2. 8. 2011 povinností žalovaného jednat s označenou zástupkyní, jiný postup znamená zasažení práva na zastoupení od počátku řízení. Krajský soud opomněl, že plnou moc lze udělit též ústně do protokolu a toto právo mu pracovnice žalovaného upřely. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s hodnocením soudu, že po upozornění na existenci plné moci správce daně omezil svou činnost jen na formální upozornění na zahájení daňové kontroly, které nemá oporu ve spisovém materiálu. Stěžovatel má za to, že pracovnice žalovaného svou činnost neomezovaly, naopak odmítly uznat plnou moc, a to nejen ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007, ale i pro daň z přidané hodnoty, pro kterou byla u správce daně uložena písemná plná moc. Stěžovatel navrhl zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ke kasační stížnosti podal vyjádření, ve kterém uvedl, že při zahájení daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 správce daně neměl plnou moc týkající se této daně k dispozici, nemohla proti němu být tak účinná. Jestliže měla být plná moc sepsaná již dne 26. 7. 2010 účinná, mohl mít její stejnopis daňový subjekt jistě u sebe a mohl jej tak dne 2. 8. 2010 správci daně předložit, což ovšem neučinil. Dne 3. 8. 2010 zaslal správce daně stěžovateli i jeho zástupkyni výzvu k prokázání skutečností. Výzva byla zaslána jak stěžovali, tak jeho zástupkyni z toho důvodu, že se týkala nejen kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2007, ale i kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 a daně z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roku 2008, k nimž byla u správce daně uložena plná moc. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posléze přistoupil k hodnocení kasační stížnosti.

K výroku I. tohoto rozsudku:

Kasační stížností stěžovatel požadoval zrušení rozsudku krajského soudu, požadoval tedy jeho zrušení i ve výroku I., kterým krajský soud připustil změnu žaloby tak, že krajský soud nově rozhodoval o tom, zda daňová kontrola u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 byla nezákonná. Původně stěžovatel požadoval, aby bylo žalovanému zakázáno provádění této kontroly. Vzhledem k tomu, že kasační stížnost neobsahovala důvody, proč stěžovatel napadá též výrok I. rozsudku krajského soudu, stěžovatel byl Nejvyšším správním soudem usnesením ze dne 24. 5. 2012, č. j. 9 Aps 1/2012 - 40, vyzván, aby kasační stížnost doplnil o tyto důvody ve lhůtě jednoho měsíce. Stěžovatel byl současně poučen, že nevyhoví-li této výzvě, bude jeho kasační stížnost v části, v níž směřuje proti výroku I. krajského soudu, odmítnuta. Uvedené usnesení bylo právnímu zástupci stěžovatele doručeno dne 28. 5. 2012. Do dne vydání tohoto rozsudku na výzvu k doplnění stěžovatel nereagoval.

Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že absence důvodů, ze kterých stěžovatel napadá výrok I. rozsudku krajského soudu, brání zdejšímu soudu v projednání kasační stížnosti v té části, v níž směřuje proti tomuto výroku rozhodnutí krajského soudu, tento nedostatek kasační stížnosti nebyl ani přes výzvu odstraněn. Zdejší soud proto postupem dle § 37 odst. 5 ve spojení s § 120 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), odmítl kasační stížnost v té její části, v níž směřovala proti výroku I. rozsudku krajského soudu.

K výroku II. tohoto rozsudku:

Zdejší soud ověřil, že kasační stížnost obsahuje důvody, pro které stěžovatel požaduje zrušit rozhodnutí krajského soudu v jeho výroku II., kterým byla zamítnuta žaloba, jíž se stěžovatel domáhal ochrany před nezákonným zásahem. I další formální náležitosti kasační stížnosti jsou naplněny. Kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem, soudní poplatek za kasační stížnost byl uhrazen.

Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům vymezeným v § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s. Stěžovatel sám podřadil důvody kasační stížnosti též pod § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tento důvod ovšem z povahy věci nebude možné uplatit proti rozsudkům krajských soudů, kterými bylo rozhodnuto o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením dle § 82 a následujících s. ř. s. Kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. předpokládá existenci napadeného rozhodnutí správního orgánu a před krajským soudem vytýkanou vadu, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit. Dle dikce ust. § 82 s. ř. s. je možno domáhat se ochrany proti zásahu, který není rozhodnutím, příp. domáhat se určení toho, že takový zásah byl nezákonný. Z toho, že zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. není rozhodnutím a kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. předpokládá rozhodnutí správního orgánu, vyplývá, že tento důvod není v dané věci použitelný. Ke shodnému závěru dospěl zdejší soud např. v rozsudku ze dne 14. 6. 2007, č. j. 1 Aps 2/2007 - 75, či rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Aps 3/2010 - 116.

Jak vyplynulo ze spisového materiálu, pracovnice žalovaného se dne 2. 8. 2010 dostavily do provozovny stěžovatele, aby zde zahájily daňovou kontrolu týkající se daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 a daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2007. Zdejší soud předestírá, že předmětem přezkumu vymezeným stěžovatelem v žalobě byla pouze daňová kontrola týkající se daně z příjmů fyzických osob za rok 2007. K této kontrole se upínal přezkum ze strany krajského soudu a úkolem Nejvyšší správního soudu v nynější věci je přezkum rozhodnutí krajského soudu.

Krajský soud ve svém rozhodnutí vyšel z toho, že v době před ústním jednáním se stěžovatelem dne 2. 8. 2010 nebyla žalovanému známa plná moc datovaná dnem 26. 7. 2010, kterou stěžovatel zmocnil daňovou poradkyni Ing. Jitku Routkovou, aby jej zastupovala ve věcech daně z příjmů fyzických osob, a to včetně příslušenství (tato plná

moc byla žalovanému předložena dne 4. 8. 2010). Do ústního jednání dne 2. 8. 2010 byla vůči žalovanému uplatněna jen plná moc ze dne 9. 7. 2010, kterou byla zmocněna uvedená daňová poradkyně k zastupování stěžovatele ve věcech daně z příjmů fyzických osob od zdaňovacího období roku 2008, ve věcech daně z přidané hodnoty a k dalším v plné moci vyjmenovaným úkonům, tedy ve věcech jiných daní, než kterých se týká nyní posuzovaná daňová kontrola. Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně nemůže ve své činnosti reflektovat zastoupení daňového subjektu ještě před tím, než je vůči němu uplatněna plná moc udělená daňovým subjektem. Neměl-li správce daně žádnou povědomost o plné moci týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 v době, kdy zahajoval dne 2. 8. 2010 ústní jednání přímo se stěžovatelem, nelze spatřovat pochybení v tom, že pracovnice žalovaného zašly přímo za stěžovatelem, pokud chtěly zahájit daňovou kontrolu u této daně.

Nebylo možno přisvědčit ani námitce, že bylo zasaženo do stěžovatelova práva na právní pomoc. Jak bylo již výše uvedeno, žalovaný za situace, kdy proti němu nebyla uplatněna plná moc týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, byl oprávněn se v této věci obrátit přímo na stěžovatele, proto s ním dne 2. 8. 2010 zahájil jednání, o čemž pak musel být sepsán protokol [srov. § 12 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků")]. Pokud nebyl žalovaný zpraven o plné moci týkající se daně z příjmů fyzických osob za rok 2007, nebyl ani jakkoli povinen zajišťovat přítomnost zvolené zástupkyně na samém počátku ústního jednání, kdy sděloval zahájení daňové kontroly a kdy ještě nedisponoval ani ústně podanou informací o existenci plné moci; v daném ohledu nelze spatřovat porušení práva na právní pomoc. Dle svého tvrzení ani stěžovatel nebyl s to při jednání dne 2. 8. 2010 zástupkyni telefonicky kontaktovat a její přítomnost případně takto zajistit.

Ve svém rozhodnutí dále krajský soud vyšel ze stěžovatelova tvrzení, že při ústním jednání dne 2. 8. 2010 oznámil žalovanému, že je ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 zastoupen a plnou moc k prokázání má zástupkyně. Dle krajského soudu toto stěžovatelovo tvrzení žalovaný nezpochybnil. Zdejší soud k danému konstatuje, že krajský soud vyšel ze stěžovatelova tvrzení uvedeného na straně 2 žaloby: *„Když pracovnice žalovaného před ostatními zákazníky oznámily důvod svého příchodu, a to, že s žalobcem přišly zahájit daňovou kontrolu, tak jim sdělil, že u předmětných daní si již zvolil pro zastupování zástupkyni (plná moc ze dne 9. 7. 2010 a 26. 7. 2010), a žádá, aby bylo jednáno se zástupkyní a kontrola byla zahájena v její přítomnosti.*" Žalovaný za takového stavu zůstal u toho, že se stěžovatelem podepsal protokol o jednání, v němž bylo uvedeno, že se u stěžovatele zahajuje daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 a daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2007. Zdejší soud se plně ztotožňuje s krajským soudem, že ze samotného oznámení zahájení daňové kontroly neplynou přímo negativní důsledky, co se týče konkrétních zjištění z daňové kontroly. Pokud tedy stěžovatel protokol o ústním jednání, kde byla kontrola zahájena, podepsal bez přítomnosti své zástupkyně za situace, kdy žalovaný nebyl povinen účast zástupkyně zajišťovat před konáním ústního jednání a ani stěžovateli se nepodařilo její přítomnost zajistit, nedošlo k zásahu do stěžovatelova práva na právní pomoc. Protokol o ústním jednání též obsahoval požadavek žalovaného na předložení daňové evidence za rok 2007 bez udání lhůty k předložení, i zde lze souhlasit s krajským soudem, že ani v daném ohledu

nebyl stěžovatel zkrácen v právu na právní pomoc. Správce daně totiž nepožadoval předložení této evidence hned při ústním jednání dne 2. 8. 2010, o požadavku na její předložení byla navíc posléze stěžovatelova zástupkyně informována. Hned následující den po ústním jednání (tj. 3. 8. 2010) žalovaný sepsal výzvu č. j. 25798/10/259930608127, kterou zaslal jak stěžovateli, tak jeho zástupkyni (ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že výzva byla zaslána vedle samotného stěžovatele též zástupkyni z toho důvodu, že se kromě daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 týkala též daně z přidané hodnoty, pro kterou stěžovatel vůči správci daně uplatnil plnou moc již dříve). V této výzvě žalovaný vedle požadavku, aby se stěžovatel vyjádřil k jeho konkrétně formulovaným pochybnostem týkajícím se správného určení daňové povinnosti, uvedl, že u stěžovatele byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2007, a je zde obsažena výzva k předložení daňové evidence za rok 2007 ve lhůtě 15 dnů. Zástupkyně stěžovatele byla tedy uvedenou výzvou ze dne 3. 8. 2010, která jí byla doručena dne 10. 8. 2010, informována jak o zahájení daňové kontroly, tak požadavku na předložení daňové evidence. Stěžovateli tak bylo umožněno, aby při svém dalším postupu i ve vztahu k předložení daňové evidence za rok 2007 využil právní pomoci zvolené zástupkyně. Pro úplnost lze dodat, že dne 4. 8. 2010 byla zástupkyní stěžovatele vůči žalovanému uplatněna plná moc vztahující se k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 a žalovaný se následně, jak vyplývá ze spisu, ohledně této daně na zástupkyni vždy obracel. Nejvyšší správní soud proto namítané zasažení do práva na právní pomoc neshledal.

Krajský soud se vypořádal i se žalobní námitkou, že plnou moc lze udělit i do protokolu, a pokud pracovnice správce daně při ústním jednání stěžovateli tuto možnost upřely, zasáhly do jeho práva na právní pomoc. Krajský soud v dané souvislosti zcela přiléhavě odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, kde je uvedeno: „*Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah (§ 82 a násl. s. ř. s.) ve svém celku, např. tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce. Podrobně se k aspektům daňové kontroly jako nezákonného zásahu vyjádřil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004–110 (publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS). Od daňové kontroly, stižené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu (úkonu) ze strany pracovníka správce daně. Vliv nezákonného postupu pracovníka správce daně při provádění daňové kontroly na zákonnost kontroly samotné se vzpírá zobecnění a bude záležet vždy na posouzení konkrétních okolností případu a posouzení vlivu nezákonného úkonu na výsledek kontroly. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly pak představuje nezákonný zásah.*“ Stěžovatelem tvrzená pochybení při protokolaci nepovažoval krajský soud za tak zásadní, aby v daném případě mohla způsobit nezákonnost celé daňové kontroly. S tímto hodnocením se zdejší soud ztotožňuje. Při přezkumu uvedeného hodnocení krajského soudu ve světle namítaného porušení práva na právní pomoc lze odkázat na závěry učiněné již výše, že postupem žalovaného při ústním jednání nebyl shledán zásah do tohoto práva. K uvedenému lze dodat, že ani kdyby byla plná moc udělena do protokolu již 2. 8. 2010, nemělo by to vliv na neúčast zástupkyně stěžovatele na ústním jednání konaném toho dne, vzhledem k tomu, že žalovaný z důvodu nevědomosti o zastoupení neměl důvod předem informovat zástupkyni o ústním jednání a přítomnost zástupkyně při jednání se ani stěžovateli nepodařilo telefonicky zajistit. Dále

lze poukázat na to, že dne 4. 8. 2010 byla žalovanému předložena plná moc pro zástupkyni stěžovatele týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, jehož se týká nyní posuzovaná daňová kontrola, od tohoto dne žalovaný plně vycházel z toho, že stěžovatel je zastoupen a obracel se na jeho zástupkyni. V mezidobí mezi 2. a 4. srpnem 2010 učinil žalovaný jen výzvu ze dne 3. 8. 2010, která byla doručena i zástupkyni stěžovatele, ani zde tedy není možno shledat zásah do práva na právní pomoc.

Nejvyšší správní soud shledal, že z rozhodnutí krajského soudu je patrné, že nedošlo k zásahu do stěžovatelových práv ani ve vztahu k argumentaci stěžovatele týkající se okamžiku udělení plné moci, resp. její účinnosti vůči žalovanému. Krajský soud zcela správně vyšel z toho, že plná moc může být vůči správci daně účinná až tehdy, když je vůči němu uplatněna, když se o ní řádným způsobem dozví. Dle § 10 odst. 3, věty třetí, zákona o správě daní a poplatků *zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu*. Krajský soud ve svém rozsudku reflektoval, že písemná plná moc k zastupování i ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 byla žalovanému předložena dne 4. 8. 2010, zdejší soud dodává, že je nepochybné, že toho dne plná moc byla vůči správci daně uplatněna způsobem plně respektujícím citované ustanovení § 10 odst. 3, věty třetí, zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud také hodnotil stěžovatelem tvrzená pochybení při protokolaci (kam lze zařadit i to, že do protokolu nebylo zaneseno tvrzení stěžovatele, že je zastoupen) a s ohledem na okolnosti daného případu v uvedeném krajský soud neshledal porušení práv stěžovatele, které by vedlo k závěru o nezákonnosti zahájení daňové kontroly, s čímž se zdejší soud ztotožnil (viz výše). Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že s okolnostmi případu, na které poukazoval stěžovatel, se krajský soud vypořádal v dostatečném rozsahu potřebném k posouzení, zda nedošlo k zásahu do stěžovatelových veřejných subjektivních práv, k jejichž ochraně jsou dle § 2 s. ř. s. soudy ve správním soudnictví povolány.

Zdejší soud nemohl přisvědčit ani námitce, která brojila proti hodnocení krajského soudu, že poté, co byl žalovaný upozorněn na udělení plné moci, omezil svou činnost jen na oznámení o zahájení daňové kontroly. Stěžovatel tomuto hodnocení oponoval tvrzením, že pracovnice žalovaného neomezily svou činnost, ale naopak odmítly akceptovat zastoupení stěžovatele. Zdejší soud k tomu uvádí, že smyslem daňové kontroly je zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně (srov. § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Z tvrzení o tom, že pracovnice žalovaného při jednání 2. 8. 2010 odmítly akceptovat zastoupení stěžovatele, nevyplývá, že by měly být činěny jakékoli kroky bezprostředně zaměřené na to, aby byl zjištěn nebo prověřen daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Ze spisového materiálu pak skutečně nevyplývá, že by dne 2. 8. 2010 žalovaný činil nějaké takové kroky nad rámec toho, co je zachyceno v protokolu z ústního jednání z uvedeného dne.

Stěžovatel v otázce jím namítaného porušení práva na právní pomoc odkazoval na rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 5. 2010, č. j. 8 Aps 1/2009 - 159, se strohým konstatováním, že jde o obdobnou věc. Jde o naprosto obecný odkaz na rozsudek, z něhož není zřejmé, co konkrétně tímto odkazem stěžovatel namítá. Stěžovatel ani neobjasnil, proč se domnívá, že šlo o obdobnou věc jako v nynějším případě. Ve věci pod sp. zn. 8 Aps 1/2009 bylo jednáno přímo s daňovým subjektem bez zástupkyně při třech

ústních jednáních (ve dnech 27. 11. 2007, 22. 2. 2008 a 2. 9. 2008), ačkoli byl zastoupen a správci daně nic nebránilo, aby byla zástupkyně vyrozuměna o úmyslu zahájit daňovou kontrolu. V nynější věci je patrný naopak zásadní rozdíl v tom, že žalovaný neměl důvod informovat zástupkyni stěžovatele o úmyslu zahájit daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob, když v daném okamžiku nevěděl o tom, že jí byla udělena plná moc týkající se této daně. Další podstatná odlišnost pak tkví v tom, že žalovaný v nynější věci od uplatnění plné moci dne 4. 8. 2010 komunikoval se zástupkyní stěžovatele. Zdejší soud z důvodu skutkových odlišností nyní posuzované věci a stěžovatelem odkazované věci nespatřuje, v čem by měl být odkaz na rozsudek č. j. 8 Aps 1/2009 - 159 relevantní, a to zvláště za situace, kdy stěžovatel ani neozřejmil, proč by závěry tohoto rozsudku měly být významné pro nynější věc.

Nejvyšší správní soud neshledal v rozsudku krajského soudu ani namítanou rozpornost, kterou stěžovatel spatřoval v tom, že krajský soud na jedné straně akceptoval tvrzení stěžovatele, že při zahájení jednání bylo sděleno, že si zvolil zástupkyni, a na druhé straně soud tvrdil, že žalovaný byl oprávněn jednat přímo se stěžovatelem, jelikož neměl k dispozici plnou moc. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud respektoval časovou souvislost jednotlivých událostí a rozpornost v jeho rozhodnutí obsažena není. Krajský soud zcela logicky uvedl, že stěžovatel před zahájením ústního jednání dne 2. 8. 2010 vůči žalovanému neuplatil plnou moc týkající se daně z příjmů fyzických osob za rok 2007, byť šlo o plnou moc datovanou dnem 26. 7. 2010. O této plné moci žalovaný tak nevěděl, proto ji nemohl ve svém postupu zohlednit a ve věci této daně se proto obrátil přímo na stěžovatele. Právě uvedené se tedy týká doby před ústním jednáním uskutečněným dne 2. 8. 2010 a okamžiku jeho úplného zahájení. Co se týče následného sledu událostí, krajský soud dále připustil stěžovatelovo tvrzení, že poté, co pracovnice žalovaného stěžovateli oznámily dne 2. 8. 2010 předmět jednání – zahájení daňové kontroly, stěžovatel poukázal na to, že udělil plnou moc; toto tvrzení krajský soud nezpochybnil a v rozsudku z něj vycházel. Nejde přitom o žádný rozpor, ale o souslednost jednotlivých událostí.

Pokud stěžovatel poukázal na to, že krajský soud neprovedl výslech navrženého svědka, který měl prokázat, že se dovolával plné moci a telefonoval své zástupkyni o radu, nespatřuje v uvedeném zdejší soud vadu řízení před krajským soudem. Dle § 52 odst. 1 s. ř. s. *soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné.* Z citovaného ustanovení vyplývá, že soud není povinen provést každý navržený důkaz. Pokud ovšem soud některý z navržených důkazů neprovede, musí tento svůj postup odůvodnit. Krajský soud výslech tohoto svědka neprovedl a uvedl, že tak učinil z důvodu nadbytečnosti takového důkazu, dále uvedl, že tvrzení o tom, že stěžovatel při ústním jednání pracovnicím žalovaného oznámil, že je zastoupen, žalovaný nijak nezpochybnil a mezi stranami je nesporné. Krajský soud z tohoto tvrzení při svých úvahách pak vycházel. Stěžovatel tak nemohl být postupem krajského soudu, který vyšel z jeho tvrzení, k jehož prokázání navrhl svědeckou výpověď, aniž by výslech tohoto svědka z výše uvedených důvodů provedl, zkrácen na svých právech.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou, že krajský soud posoudil úkon žalovaného dne 2. 8. 2010 jako formální, není možné, aby jej považoval za úkon, kterým byla zahájena daňová kontrola. Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, že krajský

soud sice ve vztahu k ústnímu jednání uskutečněnému dne 2. 8. 2010 konstatoval, že se správce daně omezil na „*formální upozornění na zahájení daňové kontroly*“, čímž ovšem dle kontextu jeho rozhodnutí mínil pouze, že při tomto ústním jednání správce daně neučinil žádné úkony, jimiž by stěžovateli bez přítomnosti zástupkyně ukládal nějaké povinnosti či po něm požadoval okamžité sdělení určitých skutečností či okamžité předložení dokladů. Z rozsudku krajského soudu naopak vyplývá, že použil-li soud výrazu „formální upozornění na zahájení daňové kontroly“, hodnotil tím pouze to, zda žalovaný chtěl po stěžovateli něco bezprostředně při ústním jednání dne 2. 8. 2010 vykonat nebo sdělit, ale na základě uvedeného není možné se domnívat, že by krajský soud považoval daňovou kontrolu za pouze formálně zahájenou. Takové hodnocení by ostatně nebylo možno ani učinit vzhledem k tomu, že hned následující den po ústním jednání konaném dne 2. 8. 2010, v němž bylo stěžovateli oznámeno zahájení daňové kontroly, správce daně vyhotovil výzvu ze dne 3. 8. 2010, č. j. 25798/10/259930608127, která byla dne 4. 8. 2010 doručena stěžovateli a dne 10. 8. 2010 jeho zástupkyni. V této výzvě správce daně popsal své konkrétní pochybnosti, že příjmy obdržené stěžovatelem prostřednictvím poštovních poukázek jsou příjmy za prodej movitých věcí (jízdních kol a náhradních dílů na kola), které by podléhaly osvobození od daně dle § 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době. Pochybnosti správce daně měl mj. z toho důvodu, že stěžovatel sice uvedl, že toto zboží bylo použité, maximálně nějaký plášť mohl být nový, nicméně správci daně se výzvami k součinnosti třetích osob povedlo zjistit, že příjmy za zboží obdržené poštovními poukázkami byly i za zboží nové, při prodejích stěžovatel používal své obchodní jméno a razítko firmy a vystavoval prodejní doklady se všemi náležitostmi. Stěžovatel byl vyzván, aby se k uvedenému vyjádřil a dále byl vyzván mj. k předložení daňové evidence za zdaňovací období roku 2007. Správce daně tedy hned následující den poté, co oznámil stěžovateli zahájení daňové kontroly, začal činit konkrétní kroky ke zjištění nebo prověření daňového základu či jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, nehledě k tomu, že požadavek na předložení daňové evidence 2007 byl již obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 2. 8. 2010. Daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 tak ani nelze považovat jen za formálně zahájenou. Zcela shodně lze pak uvést, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že požadavek na předložení daňové evidence v protokolu o ústním jednání ze dne 2. 8. 2010 byl formální, čímž krajský soud dle svého rozhodnutí mínil, že nebyla stanovena žádná lhůta k předložení požadovaných dokladů. Ani z této části rozsudku krajského soudu jakkoli nevyplývá, že by považoval daňovou kontrolu za pouze formálně zahájenou.

Zdejší soud neshledal důvodnou žádnou z námitek, která směřovala proti meritornímu posouzení zákonnosti daňové kontroly krajským soudem, neshledal též, že by napadený rozsudek trpěl některou z vad, k nimž Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti. Vzhledem k tomu, že v kasačním přezkumu obstál výrok II. rozhodnutí krajského soudu o zamítnutí žaloby, obstál na něm závislý výrok III. rozhodnutí krajského soudu o nákladech řízení o žalobě před krajským soudem. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost směřující proti výrokům II. a III. rozsudku krajského soudu zamítl dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

K výroku III. tohoto rozsudku:

Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 3 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. a o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Dle § 60 odst. 3 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů žádný z účastníků, byla-li žaloba odmítnuta, výrokem I. tohoto rozsudku byla kasační stížnost odmítnuta v části, v níž směřovala proti výroku I. rozsudku krajského soudu. Dle § 60 odst. 1 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Výrokem II. tohoto rozsudku byla kasační stížnost zamítnuta v části, v níž směřovala proti výrokům II. a III. rozsudku krajského soudu, žalovaný měl v tomto rozsahu ve věci úspěch, nevznikly mu však žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost. Stěžovatel v tomto rozsahu nebyl ve věci úspěšný, nenáleží mu proto náhrada nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. července 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu