

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **P. K.**, zastoupeného JUDr. Ing. Pavlem Fabianem, advokátem se sídlem Brno, Slovákova 357/8, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj**, se sídlem Brno, nám. Svobody 98/4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 4. 2012, č. j. 30 A 139/2011 - 137,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou podle § 82 a násl. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), domáhal poskytnutí soudní ochrany před nezákonným donucením žalovaného. Nezákonné donucení spatřoval žalobce v tom, že i po přestěhování do Prahy u něj žalovaný nadále provádí daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1., 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2009 a daně silniční za zdaňovací období roku 2009; podle žalobce je postup žalovaného v rámci daňové kontroly v rozporu se zásadou přiměřenosti a hospodárnosti. Krajský soud v Brně žalobu rozsudkem ze dne 23. 4. 2012, č. j. 30 A 139/2011 – 137, zamítl.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že možnost dokončení daňové kontroly původním správcem daně v případě změny místní příslušnosti je upravena v § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Pokud žalobce považoval nepostoupení daňové kontroly nově příslušnému správci daně za nezákonný zásah, respektive donucení, musel krajský soud posoudit, zda jsou naplněny pojmové znaky nezákonného zásahu tak, jak je vymezil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, publikovaném pod č. 603/2005 Sb. NSS. Krajský soud přitom shledal absenci dvou pojmových znaků takového zásahu; dle jeho názoru nelze uvažovat o *nezákonnosti* postupu žalovaného a nedochází ani ke *zkrácení práv* žalobce.

Pokud jde o (ne)zákonnost zásahu, konstatoval krajský soud, že původní správce daně má zákonnou možnost dokončit zahájenou daňovou kontrolu i po změně místní příslušnosti. Pojmově tedy nepostoupení daňové kontroly nově příslušnému správci daně nemůže být nezákonným zásahem. Nezákonným by mohl být toliko samotný způsob provádění daňové kontroly, který by mohl být v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména zásadou hospodárnosti a rychlosti daňového řízení.

Krajský soud vycházel z toho, že žalobce si zvolil pro zastupování v daňovém řízení zmocněnce, neboť dne 29. 6. 2011 udělil plnou moc daňovému poradci Ing. Radku Lančíkovi. I v situaci, kdy je daňový subjekt zastoupen zmocněncem, může si správce daně v nezbytných případech vyžádat jeho osobní účast k vykonání některých úkonů; takové výzvě je daňový subjekt povinen vyhovět (§ 25 odst. 2 daňového řádu). Žalobce v žalobě zmiňoval celkem tři výzvy žalovaného k doložení důkazních prostředků, na nichž dokládal porušení zásad daňového řízení. První výzva ze dne 12. 7. 2011 byla adresována přímo žalobci. Další dvě výzvy ze dne 20. 9. 2011 a 16. 11. 2011, byly adresovány jeho zástupci. Ve všech výzvách požaduje žalovaný předložení dokladů, přičemž určuje, kam mají být tyto doklady předloženy. Z žádné výzvy výslovně nevyplývá, že by měl doklady předložit osobně žalobce, případně že by žalovaný ukládal žalobci osobní účast u jednání. Žalovaný požadoval doklady, které mohl žalobce předložit v listinné podobě. Listiny mohl zaslat jakoukoliv formou podle § 71 odst. 1 daňového řádu, a pokud trval na osobním předání (ačkoliv je pro řízení zastoupen), mohl je předat i Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, a to i s příslušným ústním doplněním. Takové podání by pak bylo postoupeno žalovanému.

Skutečnost, že se žalobce chce sám osobně účastnit daňové kontroly, nemůže způsobit nezákonnost činnosti žalovaného, ani újmu na právech žalobce. Žalobce si zvolil zástupce, který má sídlo v obvodu žalovaného. V žádné z výzev, které žalobce jmenoval, přitom žalovaný neukládal žalobci žádný úkon, k jehož provedení by byl oprávněn a povinen pouze on sám; nevyžadoval tedy osobní přítomnost žalobce. Žalovaný nenutí žalobce k provádění úkonů mimo dosah jeho bydliště a jeho postup tak nezatěžuje žalobce nad míru přiměřenou a není proto v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Práva žalobce jsou chráněna tím, že je zastoupen kvalifikovaným zástupcem se sídlem v obvodu žalovaného, se kterým žalovaný v souladu se zákonem jedná. Jestliže chce žalobce nad rámec tohoto zastoupení realizovat další osobní úkony ve vztahu

k žalovanému, pak je to plně na jeho vůli. Osobní jednání žalobce vůči žalovanému je ovšem jen jeho dobrovolným úkonem.

Krajský soud tak uzavřel, že nepřenesení daňové kontroly v případě změny místní příslušnosti bylo právem žalovaného, které realizoval v souladu se zákonem. Daňová kontrola taktéž není vedena nezákonným způsobem, neboť žalovaný plně respektuje zmocněnce žalobce a povinnosti, které žalovaný v rámci daňové kontroly ukládá, jsou realizovatelné bez výraznějších obtíží.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na § 85 odst. 2 daňového řádu, podle kterého se daňová kontrola provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Je přesvědčen, že po jeho přestěhování do Prahy je pro další vedení řízení nejvhodnějším právě Finanční úřad pro hlavní město Prahu. To souvisí i s procesní ekonomií řízení. Žalovaný má volit jen ty prostředky, které nejméně zatěžují, má vycházet daňovému subjektu vstříc a má postupovat tak, aby nevznikaly zbytečné náklady. Podle stěžovatele úvaha krajského soudu o tom, že má daňovou kontrolu dokončit žalovaný, neodpovídá základním zásadám daňového řízení, zejména zásadě hospodárnosti a rychlosti daňového řízení.

Stěžovatel namítá, že mu nelze bránit v uplatňování zásady vzájemné součinnosti a spolupráce se správcem daně tím, že ho krajský soud odkázal na písemnou, neosobní komunikaci. Vzhledem k rozsahu skutečností požadovaných žalovaným ve výzvách ze dne 12. 7. 2011 a 20. 9. 2011, je podle stěžovatele technicky vyloučena komunikace zprávou do datové schránky (kapacita 10 MB) i datovou zprávou se zaručeným elektronickým podpisem (kapacita 4 MB). Stěžovatel by navíc musel dokumenty skenovat nebo kopírovat; to by ho ovšem neúměrně zatěžovalo, a proto nelze mít za to, že žalovaný zvolil pouze takové prostředky, které stěžovatele nejméně zatěžují. Je přesvědčen, že v zájmu zásady hospodárnosti mu musí být umožněno, aby splnil uložené povinnosti osobním zapůjčením požadovaných dokladů a jejich ústním projednáním na Finančním úřadě pro hlavní město Prahu, tedy aby tyto doklady nemusel skenovat či kopírovat, a nemusel cestovat z Prahy do Brna a zpět. Východiskem ze situace, kdy stěžovatel trvá na osobní odpovědi, kdežto žalovaný trvá na odpovědi poštou, je, že odpověď musí stěžovatel učinit osobně u žalovaného. Kvůli tomu ale nemá v úmyslu jezdit do Brna, v duchu zásady minimálního zatěžování daňového subjektu.

Dále stěžovatel uvedl, že poskytuje žalovanému úzkou součinnost v rámci daňové kontroly a na všechny výzvy vždy reagoval a dodal požadované důkazní materiály. Poukazuje na zásadu hodnocení důkazů jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a je toho názoru, že k tomu, aby byly důkazy správcem daně správně pochopeny, je nutno aby k nim podal osobně vysvětlení do protokolu. Pokud bude daňovou kontrolu provádět Finanční úřad pro hlavní město Prahu, bude moci od stěžovatele získat další poznatky

(ústním upřesněním), zatímco bude-li kontrolu provádět dále žalovaný, hrozí, že dojde k nesprávnému hodnocení důkazů a bude tak zmařen její cíl.

Stěžovatel nesouhlasí s tím, jak krajský soud zhodnotil výzvu ze dne 16. 11. 2011, č. j. 353469/11/290931701019, když vycházel z toho, že stěžovateli nebyla žalovaným uložena povinnost osobně se dostavit s požadovanými doklady. Z poznámky ve výzvě, že doklady mají být doloženy do 13. poschodí, na kontrolní oddělení, kancelář č. 1301B, lze dovodit, že mu byla uložena povinnost osobně doklady donést do této kanceláře. Tím je vyvráceno předchozí tvrzení žalovaného, že v zájmu procesní ekonomie netrvá na osobním doručování dokumentů. Stěžovatel již bydlí v Praze a řádně spolupracuje s Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, přesto žalovaný chce, aby podklady předložil osobně v Brně v konkrétní kanceláři.

Podle krajského soudu je osobní jednání stěžovatele se žalovaným jen jeho dobrovolným úkonem; podle stěžovatele je ale i zde třeba respektovat zásadu hospodárnosti a rychlosti daňového řízení. Pokud stěžovatel bude osobně činit úkony u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a tato podání budou postupována žalovanému (jak konstatoval krajský soud), pak nelze hovořit o naplnění zásady procesní ekonomie, neboť zde budou duplicitně kolovat písemnosti.

Stěžovatel konečně namítá, že krajský soud nepochopil, o co svou žalobou usiloval. Nelze jeho argumentaci odbýt s tím, že žalovaný stěžovateli nebránil, aby podání činil u kteréhokoliv správce daně. Cílem stěžovatele totiž není učinit podání u kteréhokoli správce daně a *„být s tím rychle hotov"*; chce naopak realizovat právo na součinnost a vést ústní dialog s Finančním úřadem pro hlavní město Prahu o tom, které doklady jeho pochybnosti rozptýlily, které nikoliv a proč, atd., nikoliv jednat pouze písemně se žalovaným. Vedení daňové kontroly u žalovaného je podle stěžovatele nerozumné, neboť mají být respektována práva daňového subjektu tak, aby nebyl nadměrně zatěžován.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

S ohledem na změnu struktury orgánů finanční správy a změnu jejich kompetencí, byl Nejvyšší správní soud nejprve povinen posoudit, zda nedošlo ke změně, která by vyústila ve změnu na straně pasivně legitimovaného účastníka soudního řízení. V řízení před krajským soudem vystupoval v pozici žalovaného Finanční úřad Brno III. Zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, došlo s účinností od 1. 1. 2013 ke zřízení Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, na něhož přešla působnost současně zaniklého Finančního úřadu Brno III. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2011, č. j. 4 Aps 3/2011 – 58, publikovaného pod č.

2540/2012 Sb. NSS, se k tomu podává, že *„[v] řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s. je za použití analogie podle § 69 s. ř. s. žalovaným přímo ze zákona také správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který podle žalobního tvrzení nezákonný zásah provedl.“* Nejvyšší správní soud tedy vychází z toho, že žalovaným se stal ten správní orgán, na něhož působnost v dané věci přešla, tedy Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Pokud se stěžovatel domáhal toho, aby daňovou kontrolu dokončil Finanční úřad pro Prahu 1, je nutno konstatovat, že i tento orgán k 1. 1. 2013 zanikl a jeho působnost přešla na Finanční úřad pro hlavní město Prahu.

Nejvyšší správní soud shledal, že obsah kasačních námitek se v podstatné části shoduje s obsahem žaloby, přičemž krajskému soudu je vytýkáno, že žalobní body nesprávně právně posoudil. Co se týče posouzení zákonnosti rozsudku krajského soudu, je třeba předeslat, že se zdejší soud zcela ztotožňuje s argumentací a důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby; v podrobnostech, nad rámec skutečností dále uvedených, lze tedy na odůvodnění rozsudku krajského soudu odkázat.

Krajský soud především správně vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, publikovaného pod č. 603/2005 Sb. NSS, z něhož se podává, že *„[o]chrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li - a to kumulativně, tedy zároveň - splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením ("zásahem" správního orgánu v širším 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 smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Není-li byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.“* Ustanovení § 82 s. ř. s. bylo s účinnosti od 1. 1. 2012 novelizováno tak, že šestá podmínka již není pojmovým znakem nezákonného zásahu. Ochrany před nezákonným zásahem se lze nyní domáhat i v případě, že zásah nebo jeho důsledky již netrvají ani nehrozí jeho opakování; v takovém případě se lze domáhat toho, aby soud určil, že provedený zásah byl nezákonný. I přes naznačenou změnu právní úpravy je shora citovaný judikát stále použitelný, a to tím spíše za situace, kdy stěžovatel tvrdí, že nezákonný zásah (daňová kontrola) proti němu stále trvá.

Při projednání žaloby dospěl krajský soud k závěru, že není splněna podmínka druhá a třetí shora uvedeného testu, tj. že nelze uvažovat o tom, že by postup žalovaného byl nezákonným a že by došlo ke zkrácení práv stěžovatele. Tento názor Nejvyšší správní soud plně sdílí.

Stěžovatel tvrdil, že nepřenesení daňové kontroly z Brna do Prahy je nezákonné, neboť daňová kontrola má být podle § 85 odst. 2 daňového řádu prováděna u daňového subjektu nebo v místě k tomu nejvhodnějšímu; po přestěhování do Prahy je podle stěžovatele nejvhodnějším místem Praha. K odkazu na toto ustanovení lze uvést, že na nyní posuzovanou otázku přímo nedopadá, neboť předmětem sporu je to, zda může započatou daňovou kontrolu dokončit místně nepříslušný správce daně (jenž byl ovšem

v době jejího zahájení místně příslušným) a zda při ní postupuje zákonným způsobem, v souladu se zásadami daňového řádu. Nejde tedy o posouzení, zda je daňová kontrola prováděna na místě k tomu vhodném (z hlediska samotného místa sběru informací). Je logické, že pokud správce daně využije své oprávnění pokračovat v daňové kontrole i poté, co došlo ke změně místní příslušnosti, nebude daňová kontrola zpravidla prováděna přímo u daňového subjektu. Způsob provádění kontroly se v tomto případě přenese především do písemné komunikace správce daně a daňového subjektu a případně bude využíván i institut dožádání.

Oprávnění správce daně dokončit daňovou kontrole poté, co došlo ke změně místní příslušnosti (v tomto případě z důvodu přestěhování daňového subjektu z Brna do Prahy), je zakotveno v § 87 odst. 1 *in fine* daňového řádu, dle kterého *dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil*. Využití tohoto postupu je tedy na úvaze správce daně, který daňovou kontrolu prováděl. Důvody, které správce daně povedou k takovému postupu, budou především zájem na rychlosti a hospodárnosti řízení, neboť ve věci dosud činný správce daně je nejlépe seznámen s dosavadním průběhem daňové kontroly a individuální povahou posuzovaných případů. Proto může být z hlediska procesní ekonomie zpravidla vhodnější, aby daňovou kontrolu dokončil právě tento správce daně. K této otázce se již podrobně vyjádřil i krajský soud s tím, že citoval závěry z odborné literatury, na které lze, v intencích odůvodnění jeho rozsudku, v podrobnostech odkázat. Samotný procesní postup žalovaného, spočívající v tom, že využil zákonného oprávnění dokončit daňovou kontrolu na místo nově místně příslušného správce daně, nelze považovat za nezákonný, neboť nejenže odpovídá platné právní úpravě, ale odpovídá i skutkovému stavu, na který bylo tohoto diskrečního oprávnění použito. Žalovaný taktéž stěžovatele k jeho žádosti vyrozuměl o důvodech svého postupu. Uvedený postup žalovaného proto sám o sobě nemůže být nezákonným.

Jak správně konstatoval i krajský soud, jinou otázkou je, zda samotný procesní postup žalovaného poté, co se rozhodl dokončit daňovou kontrolu, nemůže naplňovat znaky nezákonného zásahu, respektive donucení, z důvodu porušování zásad daňového řízení, a sice zásady přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu), rychlosti (§ 7 odst. 1 daňového řádu) a hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatel je toho názoru, že pokud je daňová kontrola i nadále prováděna žalovaným, dochází v jeho případě zejména k porušování zásad hospodárnosti a přiměřenosti, neboť je nepřiměřeně zatěžován tím, že musí komunikovat písemně a rozsáhlé množství dokladů by měl skenovat či kopírovat a zasílat elektronicky, případně písemně poštou, anebo by musel dojíždět z Prahy do Brna a zpět, aby mohl realizovat své právo součinnosti; vznikají mu tak i zbytečné náklady.

Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že správce daně, který využije oprávnění dokončit daňovou kontrolu po změně místní příslušnosti podle § 87 odst. 1 daňového řádu, bude, ve vztahu k daňovému subjektu, povinen plně respektovat zásadu hospodárnosti, tj. postupovat tak, aby mu nevznikaly zbytečné náklady, a v souladu se zásadou přiměřenosti musí volit jen takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatíží a ještě umožní dosáhnout cíle správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). O nezákonný zásah vůči daňovému subjektu by mohlo jít pouze v případě, kdy by správce daně tyto

zásady nerespektoval a postupoval by vůči daňovému subjektu šikanózně či svévolně, například pokud by daňový subjekt nepřiměřeně zatěžoval bezdůvodným vyžadováním jeho osobní účasti na prováděných úkonech. K samotnému oprávnění správce daně vyžadovat osobní účast daňového subjektu na úkonech daňové kontroly srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č. j. 7 Aps 2/2010 – 51, publikovaný pod č. 2086/2010 Sb. NSS, ve kterém se pojímá toto oprávnění správce daně velice restriktivně, a to i za situace, kdy daňovou kontrolu provádí správce daně místně příslušný.

Krajský soud podrobně odůvodnil, proč je toho názoru, že při provádění daňové kontroly žalovaným nebyly shora uvedené zásady daňového řízení porušeny. Nejvyšší správní soud jeho názor sdílí, přičemž nad rámec uvedeného považuje za vhodné upozornit, že stěžovatel je pro řízení před žalovaným od 29. 6. 2011 zastoupen daňovým poradcem. Za této situace je žalovaný povinen primárně komunikovat se zmocněncem a není oprávněn vyžadovat osobní účast stěžovatele v řízení, s výjimkou nezbytných případů podle § 25 odst. 2 daňového řádu. To žalovaný nečinil. Žalovaný pouze požadoval doložení různých dokladů, což je procesní aktivita, kterou nemusí činit stěžovatel sám (a už vůbec ne osobně) za situace, kdy je zastoupen zmocněncem. K tomu lze odkázat na již zmiňovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 2. 2010, č. j. 7 Aps 2/2010 – 51, v němž se uvádí, že „*za situace, že se daňový subjekt jednotlivých úkonů v daňovém řízení osobně neúčastní, (...) důkazní břemeno a závisí jen na něm, jakými prostředky zajistí, aby je unesl. Správce daně má za této situace pouze povinnost srozumitelně, jednoznačně a konkrétně, jak to jen skutkové okolnosti umožňují, příp. i za pomoci alternativně či variantně formulovaných dotazů či výzev k vysvětlení, vyzvat daňový subjekt k objasnění a prokázání sporných skutečností, sporné momenty těchto skutečností co nejpřesněji popsat a poskytnout daňovému subjektu přiměřený časový prostor k tomu, aby mohl výzvě vyhovět. Jakým způsobem pak bude daňový subjekt na výzvu reagovat, zda osobně nebo prostřednictvím svého zástupce, je již věcí jeho procesní strategie, kterou samozřejmě může v průběhu řízení podle své úvahy i měnit*“. (Tento judikát je použitelný i za stávající úpravy daňového řízení, neboť úprava rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a daňové orgány je dle nyní účinného daňového řádu - § 92 odst. 3 a 5 i dle dříve účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků - § 31 odst. 8 a 9, v podstatných rysech shodná). Výzvu žalovaného k doložení písemných dokladů tak mohl stěžovatel realizovat buď osobně, nebo prostřednictvím zmocněnce; to bylo a je na jeho úvaze. Žalovaný však osobní splnění povinností stěžovatelem v žádném případě nevyžadoval. Stěžovatel tak mohl pověřit zmocněnce, tedy osobu se sídlem v sídle žalovaného (kterého si na základě své svobodné vůle vybral), aby podklady shromáždil a předal je či zaslal žalovanému. Sám stěžovatel taktéž mohl listiny zaslat v jakékoliv formě. Pokud ovšem trval na osobním předání, zvolil si procesní postup předání listin Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu i s podáním ústního vysvětlení; to mu bylo umožněno a o tomto úkonu byl pořízen protokol, který byl následně postoupen i s podklady žalovanému (§ 75 daňového řádu). Tento procesní postup si zvolil sám stěžovatel a nemůže proto namítat porušení zásady hospodárnosti a rychlosti ze strany žalovaného. Žalovaný stěžovatele nepřiměřeně nezatěžoval, neboť po něm osobní součinnost nevyžadoval.

Přestože stěžovatel tvrdil, že žalovaný po něm vyžadoval osobní doložení dokladů do příslušné kanceláře ve 13. poschodí sídla žalovaného, není tomu tak. Výzva ze dne 16. 11. 2011, č. j. 353469/11/290931701019, byla adresována jeho zmocněnci, a je v ní požadováno doložení určitých dokladů. Ve výzvě je uvedeno, že doklady mají být doloženy na adresu žalovaného, dále je přesně uvedeno poschodí a číslo kanceláře. Z pouhého údaje o poschodí budovy a čísla kanceláře nelze bez dalšího dovozovat, že by byla stěžovateli uložena povinnost osobně dodat doklady právě do této kanceláře. Žalovaný tímto údajem pouze blíže označil, kde se daňová kontrola projednává a kam je případně možno doklady doložit (zřejmě v návaznosti na fakt, že zmocněnec stěžovatele má sídlo v Brně). Argumentace stěžovatele je v tomto směru zcela zavádějící.

Pokud stěžovatel tvrdí, že je mu v dané situaci bráněno v uplatňování práva součinnosti, které má, dle jeho názoru, spočívat v tom, že vše osobně vysvětlí správci daně, aby nemohlo dojít k nesprávnému hodnocení důkazů, ani v tom mu nelze přisvědčit. V aktivní účasti na daňové kontrole stěžovateli totiž bráněno nikterak není. Spatřuje-li stěžovatel realizaci svého práva na součinnost v tom, že podá ke každým předloženým podkladům osobní vysvětlení do protokolu, pak jde o jeho iniciativu, a nezbývá mu pak, než skutečně jezdit z Prahy do Brna a zpět, anebo podávat svá podání u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, jak ostatně činil doposud. Jak již bylo uvedeno, k takovému postupu žalovaným nucen není a závisí tedy pouze na jeho rozhodnutí, zda tak bude postupovat; případné zvýšené náklady s touto aktivitou spojené pak musí stěžovatel nést ze svého a nelze se dovolávat toho, že mu tyto náklady vznikají.

Pokud stěžovatel tvrdí, že pouze za situace, kdy bude mít možnost osobně se vyjádřit do protokolu k jednotlivým předloženým dokladům, bude je žalovaný moci správně pochopit a vyhodnotit (je přesvědčen, že bude-li se, jako doposud, vyjadřovat ústně pouze do protokolu u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, který bude protokoly postupovat žalovanému, dojde ze strany žalovaného k nesprávnému hodnocení důkazů), k této argumentaci lze toliko uvést, že nelze předjímat, jak bude žalovaný jednotlivé důkazy hodnotit a zda je vyhodnotí správně či nikoliv. Tvrzení stěžovatele je za daného stavu věci jen jeho subjektivním pohledem na věc. Pokud stěžovatel nebude souhlasit s hodnocením důkazů ze strany žalovaného, může se proti tomu ohradit při projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 daňového řádu) či v odvolání podanému proti případným dodatečným platebním výměrům, který by mohly na základě výsledků daňové kontroly vydány.

Nejvyšší správní soud tak, shodně s krajským soudem, uzavírá, že konkrétní procesní postup žalovaného, který stěžovatel výslovně napadal, neznamenal porušení zásady přiměřenosti a hospodárnosti řízení, ani neznamenal popření zásady práva na součinnost. Žalovaný plně respektoval procesní postavení stěžovatele a za daného stavu věci nelze uvažovat o jakékoli šikaně či svévoli z jeho strany.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1, *in fine* s. ř. s. zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly a Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 16. ledna 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu