



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: J. V.

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem nám Svobody 4, Brno

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením

takto:

- I. V části, v níž se žalobce domáhá určení nezákonnosti žalovaným vydaného předvolání ze dne 23. 11. 2023, č. j. 4712200/23/3005-60563-704646, se žaloba odmítá.
- II. Zásah spočívající v předvoláních žalobce ze dne 15. 12. 2023, čj. 4893294/23/3005-60563-704646, a ze dne 7. 2. 2024, čj. 437751/24/3005-60563-704646, jimiž žalovaný vyzval žalobce jako jednatele obchodní korporace REVYDO s.r.o., aby se dostavil na pracoviště žalovaného ve dnech 8. 1. 2024 a 22. 2. 2024 ve věci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2022 z důvodu vyjádření se k předloženým důkazním prostředkům týkajícím se dodavatelů daňového subjektu za kontrolované zdaňovací období, byl nezákonný.
- III. Žalovanému se zakazuje, aby pokračoval v předvolávání žalobce ve věci daňové kontroly obchodní korporace REVYDO s.r.o. na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2022 z důvodu vyjádření se k předloženým důkazním

prostředkům týkajícím se dodavatelů daňového subjektu za kontrolované zdaňovací období.

- IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 2 000 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalovaný zahájil dne 24. 10. 2023 daňovou kontrolu u daňového subjektu REVYDO s.r.o., IČO: 05448750, sídlem Na dolínách 1272/41, Nusle, Praha 4, zaměřenou na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2022. Žalobce je jednatelem uvedené korporace. Žalovaný podle § 100 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 349/2023 Sb. opakovaně předvolával žalobce (předvolání na dny 7. 12. 2023, 8. 1. 2024 a 22. 2. 2024) jako osobu zúčastněnou na správě daně, aby se v rámci probíhající daňové kontroly dostavil za účelem podání vyjádření k předloženým důkazním prostředkům týkajícím se dodavatelů daňového subjektu za kontrolované zdaňovací období.
2. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 18. 12. 2023 se žalobce domáhá toho, aby soud vyslovil, že opakované předvolávání bylo nezákonným zásahem, a zakázal žalovanému předvolávat žalobce k podání vyjádření k předloženým důkazním prostředkům týkajícím se dodavatelů daňového subjektu. Pro případ, že by žalovaný v předvolávání ustal, navrhl žalobce, aby soud pouze vyslovil nezákonnost zásahu.
3. Žalobce jednak uvádí, že žalovaný neodůvodnil, v čem je jeho osobní účast a přítomnost nutná. Dále namítá, že jako jednatel daňového subjektu nebyl předvolán jako svědek, nýbrž byl předvolán k podání vyjádření, resp. vysvětlení, které ale podle § 79 odst. 3 daňového řádu není důkazem. Účastnický výslech daňový řád nezná, z judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) však vyplývá, že výslech statutárního orgánu daňového subjektu lze provést pouze s jeho souhlasem (rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2022, čj. 2 Afs 190/2021-74), což žalobce odmítl. Žalovaný se rovněž mylí v tom, že žalobcovo vyjádření se jako tvrzení daňového subjektu považuje za důkazní prostředek (rozsudek NSS ze dne 11. 10. 2023, čj. 1 Afs 275/2022-43). Žalobce byl v předvolání poučen o možnosti předvedení a uložení pořádkové pokuty. Žalovaný však nemůže žalobce nutit k účasti při podání vysvětlení (rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2008, čj. 2 Aps 3/2007-91, č. 2199/2011 Sb. NSS).

Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, neboť má za to, že jeho postup při předvolání žalobce není nezákonný. Důvod předvolání žalovaný uvedl v odůvodnění předvolání tak, že žalobce je jednatelem daňového subjektu, a tudíž by měl mít povědomí o informacích vztahujících se k deklarovanému předmětu dodání. Žalovaný postupoval v souladu se zásadou procesní ekonomie, neboť ústní jednání celkově daňové řízení urychluje. Žalobce má bydliště na území města Brna, a tudíž by mu účastí při ústním jednání nevznikly neúměrně vysoké náklady. Žalobce je osobou zúčastněnou při správě daně podle § 5 odst. 3 daňového řádu, přičemž zákon kromě nezbytnosti jeho účasti, nestanoví žádné další podmínky pro její předvolání. To platí pro všechny osoby zúčastněné při správě daní bez ohledu na jejich konkrétní postavení. Daňový řád umožňuje účast osoby zúčastněné při správě daní vynucovat pořádkovou pokutou i předvedením. Vyjádření statutárního orgánu daňového

subjektu je důkazním prostředkem, které může být pro další postup v řízení relevantní. Závěrem žalovaný dodal, že výzvou ze dne 28. 2. 2024 písemně vyzval daňový subjekt k poskytnutí údajů souvisejících s obchodní spoluprací s dodavateli, na niž daňový subjekt prostřednictvím žalobce opět reagoval tak, že brojil proti správnosti postupu žalovaného.

Další podání účastníků

5. Žalobce v replice setrval na svém stanovisku. Pokud jde o výzvu žalovaného ze dne 28. 2. 2024 adresovanou daňovému subjektu, uvedl, že je nezákonná.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobcově replice uvedl, že nesouhlasí s žalobcovou interpretací rozsudku čj. 1 Afs 275/2022-43. Tvrzení daňového subjektu představuje důkazní prostředek podle § 93 odst. 1 daňového řádu. Dále žalovaný odkázal na závěry vyslovené v usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2021, sp. zn. IV. ÚS 1702/21, zabývajících se přípustností účastnického výslechu statutárního orgánu daňového subjektu v daňovém řízení.

Splnění procesních podmínek a vymezení soudního přezkumu

7. Soud ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (§ 82 s. ř. s.) a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené.
8. Pokud jde o vyčerpání jiných právních prostředků ochrany (§ 85 s. ř. s.), lze odkázat na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, č. 3686/2018 Sb. NSS, podle kterého stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat. Přesto lze uvést, že žalobce stížnost proti postupu žalovaného podal, nicméně žalovaný ji shledal nedůvodnou.
9. Soud se dále zabýval včasností žaloby. Podle § 84 odst. 1 věty první s. ř. s. musí být žaloba podána v subjektivní lhůtě *do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu*. V této souvislosti je podstatné, že žalobce napadá jednou žalobou více samostatných úkonů (předvolání), které představují tzv. opakující se zásah. *„Opakující se zásah spočívá v opakujících se relativně samostatných zásazích stejného typu. Zásahy spolu věcně a časově souvisejí, nejsou však totožné. V takovém případě je na žalobci, který ze samostatně napadnutelných zásahů skutečně žalobou napadne. Lhůta k podání žaloby u opakujícího se zásahu plyne samostatně ohledně každého jednotlivého zásahu“* (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2019, čj. 1 As 348/2018-28; obdobně srov. rozsudek NSS ze dne 5. 9. 2007, čj. 3 Aps 7/2006-103).
10. Byť to z žalobního návrhu nevyplývá výslovně, z obsahu žaloby je zřejmé, že žalobce napadá a jako nezákonné označil všechna tři předvolání, jež mu žalovaný doručil. V případě každého předvolání (opakujícího se zásahu) však plynula lhůta pro podání žaloby samostatně. Pokud jde o druhé a třetí předvolání doručené žalobci ve dnech 27. 12. 2023 a 15. 2. 2024, žaloba ze dne 17. 2. 2024 byla podaná včas. Avšak ve vztahu k prvnímu předvolání doručenému žalobci do datové schránky dne 4. 12. 2023, byla žaloba podaná až po uplynutí subjektivní lhůty, tj. opožděně. Soudu proto nezbylo než v této části žalobu odmítnout pro opožděnost [§ 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].
11. Dále se tedy soud zabýval posouzením důvodnosti žaloby pouze ve vztahu ke zbylým dvěma předvoláním ze dne 15. 12. 2023 a ze dne 7. 2. 2024.

12. Ve věci samé rozhodl soud bez jednání. Žalovaný s tímto postupem vyjádřil výslovný souhlas. Žalobce souhlasil implicitně, neboť k výzvě soudu nesdělil, že trvá na nařízení ústního jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl.
13. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.

Posouzení žaloby

14. Podle § 82 s. ř. s. platí, že *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*
15. Jak uvádí ustálená judikatura správních soudů, žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je důvodná, jsou-li současně splněny podmínky plynoucí z § 82 s. ř. s. a blíže vymezené v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS. Podle něj žalobce musí být *přímo* (1. podmínka) *zkrácen na svých právech* (2. podmínka) *nezákonným* (3. podmínka) *zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím* (4. podmínka), *a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo přímo proti němu zasazeno* (5. podmínka). Je-li žaloba důvodná, soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem (§ 87 odst. 2 věta první s. ř. s.).
16. V posuzované věci žalovaný vydal postupně tři předvolání ze dne 23. 11. 2023 (čj. 4712200/23/3005-60563-704646), ze dne 15. 12. 2023 (čj. 4893294/23/3005-60563-704646) a ze dne 7. 2. 2024 (čj. 437751/24/3005-60563-704646), kterými vyzval žalobce jako jednatele daňového subjektu, aby se dostavil na pracoviště žalovaného ve dnech 7. 12. 2023, 8. 1. 2024, resp. 22. 2. 2024, a to ve věci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2022 z důvodu vyjádření se k předloženým důkazním prostředkům týkajícím se dodavatelů daňového subjektu za kontrolované zdaňovací období. V předvolání byl žalobce poučen o tom, že v případě, že se nedostaví ani po opakovaném předvolání, může být předveden. Byl poučen i o možnosti uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu.
17. Předvolání je úkonem, který není rozhodnutím správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s. (4. podmínka). Jde totiž o úkon správního orgánu, jímž se pouze upravuje vedení řízení podle § 70 písm. c) s. ř. s. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 22. 5. 2008, čj. 2 Aps 3/2007-91, č. 2199/2011 Sb. NSS, *„takové úkony jsou samy o sobě vyloučeny ze soudního přezkumu podle § 65 a násl. s. ř. s., avšak soudní ochranu proti nim nelze odepřít. Jelikož se obsahově jedná o pokyny, tj. jednu z možných forem ‚zásahu‘ v širším smyslu, lze poskytnout soudní ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s.“*
18. Dále je zjevné, že tvrzený zásah byl bezpochyby zaměřený přímo proti žalobci, neboť právě jeho přítomnost žalovaný vyžadoval (5. podmínka). Doručením předvolání vznikla žalobci povinnost se dostavit ke správci daně, čímž byl přímo zkrácen na svých právech (1. a 2. podmínka). Toto zkrácení nastalo již okamžikem doručení předvolání a bylo ještě navíc umocněno hrozbou předvedení žalobce případně uložení pořádkové pokuty. Nelze

podle soudu argumentovat tím, že by ke zkrácení žalobcových práv došlo až tehdy, pokud by žalovaný přistoupil k vynucení přítomnosti žalobce „silou“, zejm. předvedením.

19. Soud tak nemá v daném případě pochyb o naplnění 1., 2., 4. a 5. podmínky. Dále se proto zabýval 3. podmínkou shora uvedeného testu, a to zákonností postupu žalovaného.
20. Podle § 100 odst. 1 daňového řádu *správce daně předvolá osobu zúčastněnou na správě daní, jejíž **osobní účast** v řízení nebo jiném postupu při správě daní **je nutná**, a v předvolání uvede kdy, kam, v jaké věci a z jakého důvodu se má dostavit a současně upozorní na právní důsledky nedostavení se, včetně možnosti jejího předvedení. Předvolání se doručuje do vlastních rukou.*
21. Ze shora citovaného ustanovení plyne, že nezbytným předpokladem k tomu, aby správce daně mohl předvolat osobu zúčastněnou na správě daní, je, že její **účast při úkonu správce daně je nutná**. Nutnost, resp. potřebu přítomnosti předvolaného je třeba vykládat v souladu se zásadami procesní ekonomie a přiměřenosti výkonu státní moci, jakož i právem jednotlivce na ochranu svobodné sféry jeho osobnosti (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, sv. 28, č. 143 Sb. ÚS). K předvolání tak lze přikročit pouze za předpokladu, že účel předmětného úkonu nelze dosáhnout jinými prostředky méně zasahujícími do právní sféry předvolaného. Kupříkladu výpovědi svědka lze dosáhnout pouze provedením jeho výsledku při splnění zákonem stanovených podmínek, tj. za přítomnosti pověřené úřední osoby a při umožnění účasti daňového subjektu nebo jeho zástupce (srov. § 96 daňového řádu). Předvolání svědka je tedy nezbytné k dosažení účelu výsledku.
22. V projednávané věci však žalobce nebyl předvolán k výpovědi jako osoba, která by měla vypovídat o tom, viděla či slyšela (vnímala svými smysly) za účelem zjištění skutkového stavu. Nejednalo se tedy o výslech svědka, případně o tzv. účastnický výslech. Důvodem předvolání bylo, aby se žalobce *vyjádřil* jako statutární orgán daňového subjektu, jehož se týká daňová kontrola, k důkazním prostředkům (listinám), které byly v průběhu daňové kontroly shromážděny. Smyslem předvolání tedy bylo získat stanovisko daňového subjektu k okolnostem, které plynou ze shromážděných důkazů, případně přimět žalobce k uvedení tvrzení, které daňový subjekt dosud žalovanému nesdělil.
23. Klíčem k posouzení věci je tedy otázka, zda daňový řád ukládá daňovému subjektu, resp. žalobci jako statutárnímu orgánu daňového subjektu povinnost sdělit správci daně v daňovém řízení na jeho výzvu údaje a informace o okolnostech, kterou mohou být podstatné pro řádné stanovení daně. Obecně lze uvést, že daňový subjekt má povinnost v daňovém řízení tvrdit údaje v rozsahu plynoucím z § 72 daňového řádu. K povinnosti tvrzení se pak váže povinnost důkazní, která je v obecné rovině vyjádřena v § 92 odst. 3 daňového řádu: *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
24. Jak uvedl NSS již v rozsudku čj. 2 Aps 3/2007-91, *„[d]aňový subjekt v daňovém řízení nese břemeno důkazní, to znamená, že má povinnost prokázat skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení, vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt se přitom může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí, a jeho osobní účast v řízení nemůže být správcem daně vyžadována. Skutečnost, zda se daňový subjekt, či osoby, jež jsou jeho statutárním orgánem či členy jeho statutárního orgánu, osobně účastní úkonů správce daně v daňovém řízení, může ovlivnit unesení důkazního břemene, například tak, že tyto osoby nesdělí správci daně skutečnosti, které by k unesení důkazního břemene napomohly;*

daňový subjekt však zásadně nemůže být sám o sobě k takové účasti nucen. Totéž platí obdobně i pro fyzické osoby, které jsou statutárními orgány daňového subjektu či členy takového orgánu – obdobnou úpravu ostatně zná o. s. ř. v § 126 odst. 4 ve spojení s § 131. Je tedy zřejmé, že zásada bezprostřednosti, která se plně uplatní u nutnosti osobní účasti svědka, neplatí ve vztahu k daňovému subjektu samotnému, resp. vůči osobám, které jsou statutárními orgány daňového subjektu či členy takového orgánu. Jiný výklad by ostatně popřel smysl práva daňového subjektu nechat se v daňovém řízení zastoupit“ (zvýraznění doplněno soudem).

25. Na citovaný rozsudek navázal NSS v dalším rozsudku ze dne 25. 2. 2010, čj. 7 Aps 2/2010-51, č. 2086/2010 Sb. NSS, v němž explicitně uvedl, že *„daňový subjekt či statutární orgán nebo člen statutárního orgánu daňového subjektu, který je právnickou osobou, nemá zásadně povinnost dostavit se osobně na předvolání ke správci daně a nemá ani povinnost vypovídat či sdělovat jakékoli informace ve věci týkající se daňové povinnosti tohoto daňového subjektu. Předvolávání uvedených osob správcem daně a jeho snaha přimět je k výpovědi tedy zásadně může mít povahu nezákonného zásahu ve smyslu ust. § 82 s. ř. s. Výjimku, na základě níž by uvedeným fyzickým osobám mohla povinnost se na předvolání ke správci daně dostavit a na základě níž by tedy předvolání nemuselo mít povahu nezákonného zásahu, by mohly představovat zásadně jen důvody uvedené v ust. § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků“ (zvýraznění doplněno soudem). Dále pak NSS doplnil, že „[v]ýjimka, na základě níž správce daně může podle ust. § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků požadovat po daňovém subjektu osobní aktivitu, se podle dikce tohoto ustanovení týká ‚nutných případů‘. Tento pojem je nutno vykládat v souladu s logikou daňového řízení, zejména s pravidly rozložení důkazního břemene, jak bylo již výše zmíněno. ‚Nutným případem‘ nemůže být nikdy sama o sobě okolnost, že správce daně chce či považuje za potřebné, vhodné nebo rozumné, aby mu daňový subjekt sdělil nějaké informace a že – nahlíženo hledisky vhodnosti a hospodárnosti – se takový způsob zjištění rozhodných skutkových otázek jeví být účelný. Tím by totiž bylo daňovému subjektu uloženo sdělovat správci daně informace i proti své vůli, tj. uložena povinnost ve vlastní věci vypovídat. Něco takového je v právním státě založeném na autonomii jednotlivce nepředstavitelné. Daňový subjekt musí mít právo informace správci daně poskytnout, avšak nemůže mít takovou povinnost. Negativní důsledky neposkytnutí se v jeho právní sféře mohou projevit toliko v rovině unesení, resp. neunesení, důkazního břemene.“*
26. I přestože se oba citované rozsudky týkají již neúčinné právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, jsou závěry v nich vyslovené stále relevantní. Základní principy daňového řízení i rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene totiž zůstaly shodné i v době účinnosti daňového řádu. I v podmínkách aktuální právní úpravy daňového řádu platí, že nelze daňový subjekt (resp. jeho statutární orgán a jeho členy) nutit k tomu, aby poskytoval správci daně informace, údaje, listiny či jakékoliv důkazy a podklady, nad rámec toho, co mu zákon výslovně ukládá. Správce daně má sice možnost nařídit ústní jednání či místní šetření za účelem vysvětlení nejasností či pochybností, vyžádání součinnosti apod. Nicméně nemůže daňový subjekt (ani statutární orgán či jeho členy) nutit k osobní účasti na takovém jednání, a to tím spíše pod pohrůžkou předvedení nebo uložení pořádkové pokuty nebo dokonce vynucovat poskytnutí požadovaných údajů či informací, pokud to zákon daňovému subjektu výslovně neukládá.
27. Při zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení se uplatňují principy rozložení důkazního břemene vycházející z § 92 daňového řádu. Jestliže tedy má správce daně prokazatelně

důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobcem předložených účetních a daňových záznamů a evidencí, měl by v souladu s principy rozložení důkazního břemene vyzvat daňový subjekt, aby sám prokázal skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních, případně skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, a to za podmínek § 92 daňového řádu. Ke splnění důkazní povinnosti ovšem není nutná osobní přítomnost daňového subjektu (resp. jeho statutárního orgánu a jeho členů). Zároveň platí, že řádné přenesení důkazního břemene na daňový subjekt nelze nahradit pouhým předvoláním statutárního orgánu daňového subjektu k ústnímu jednání k podání vyjádření.

28. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 275/2022-43, jehož se dovolávali oba účastníci řízení, v něm je uvedeno: „*Tvrzení daňového subjektu je skutečně v § 93 odst. 1 daňového řádu vyjmenováno mezi možnými důkazními prostředky. Platí však, že při jeho vyhodnocování, zejména co se věrohodnosti týče, je třeba zohlednit skutečnost, že se jedná o tvrzení osoby v její vlastní věci. Z uvedeného proto nelze dovodit, že ohledně obsahu tvrzení daňového subjektu není nutné provádět další dokazování. Krajský soud v bodě 23 napadeného rozsudku správně uvedl, že povinnost prokazovat skutečnosti, které je daňový subjekt povinen uvádět v přiznání, spočívá na samotném daňovém subjektu. Není tedy pravda, jak tvrdí stěžovatel, že uplatněním jeho vlastního tvrzení jako důkazního prostředku došlo rovnou k přenesení důkazního břemene zpět na žalovaného a bylo jeho úlohou tvrzení stěžovatele vyvrátit. Takový závěr by vedl k zcela absurdním důsledkům rozporným se smyslem § 92 daňového řádu, kdy by správce daně musel vyvracet jakékoliv tvrzení daňového subjektu a důkazní břemeno by tak prakticky spočívalo pouze na něm.*“ Nejvyšší správní soud tak sice s ohledem na znění § 93 odst. 1 daňového řádu konstatoval, že tvrzení daňového subjektu má povahu důkazního prostředku. Nicméně současně konstatoval, že s ohledem na jeho povahu, tedy že jde o tvrzení daňového subjektu ve vlastní věci, je třeba jeho věrohodnost (zpravidla) ověřit dalšími prostředky. Nejde tedy zjevně o důkazní prostředek, který by mohl sloužit jako výlučný, a tedy nezbytný podklad pro zjištění skutkového stavu věci. Ke zjištění skutkového stavu mají primárně sloužit jiné důkazní prostředky.
29. Klíčová je okolnost, že Nejvyšší správní soud vyslovil uvedenou úvahu ve zcela odlišném kontextu. Zabýval se totiž námitkou, podle níž došlo k nezákonnému přenesení důkazního břemene na daňový subjekt z důvodu, že daňový subjekt již údajně prokázal skutečnosti jím tvrzené ve vlastním *tvrzení daňového subjektu* ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu. Právě na tuto námitku reagoval Nejvyšší správní soud tím, že i *tvrzení daňového subjektu* je v § 93 odst. 1 daňového řádu vyjmenováno mezi možnými důkazními prostředky, přičemž ale relativizoval důkazní váhu takového důkazu. Nejvyšší správní soud se nikterak nezabýval otázkou, která je podstatná pro posouzení nyní projednávané věci, a to zda vůbec, případně za jakých podmínek je daňový subjekt povinen své vyjádření (tvrzení) správci daně poskytnout, a zda tak musí nutně učinit osobně, resp. prostřednictvím statutárního orgánu.
30. Pokud jde o nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 1702/21, na nějž odkazoval žalovaný, ten se zabývá otázkou přípustnosti a použitelnosti účastnického výslechu v daňovém řízení. Připustil, že i v daňovém řízení výpověď statutárního orgánu jako účastníka řízení lze jako důkazní prostředek využít. Zdůraznil však, že účastnický výslech má subsidiární povahu a lze jej využít za podmínky, že rozhodnou skutečnost nelze prokázat jinak. V projednávané věci však žalobce nebyl předvolán k účastnickému výslechu, nýbrž z důvodu, aby podal vyjádření k předloženým důkazním prostředkům týkajícím se dodavatelů daňového

subjektu za kontrolované zdaňovací období. Závěry vyslovené Ústavním soudem tak zjevně na projednávanou věc nedopadají. I kdyby ale byl žalobce formálně předvolán za účelem provedení účastnického výslechu, bylo by možné provést ho jen s jeho souhlasem a pokud by nebylo možné rozhodnou skutečnost prokázat jinak. Žalobce souhlas k výslechu zjevně nedal, a žalovaný navíc neodůvodnil, proč by nebylo možné zjistit (blíže neurčené) rozhodné skutečnosti jiným způsobem.

31. Soud tak shrnuje, že v daném případě nebyla splněna podmínka nutné osobní účasti žalobce při jednání se správcem daně, a nebyly tedy naplněny předpoklady pro jeho předvolání (pod pohrůžkou předvedení nebo uložení pořádkové pokuty). Opakované předvolávání žalobce z důvodu vyjádření se k předloženým důkazním prostředkům týkajícím se dodavatelů daňového subjektu bylo nezákonným zásahem.
32. Soud proto shledal žalobu důvodnou.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

33. Jak již bylo shora uvedeno (bod 10 tohoto rozsudku), soud žalobu z části odmítl pro opožděnost [§ 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].
34. Ve zbytku soud shledal žalobu důvodnou, a proto podle § 87 odst. 2 s. ř. s. vyslovil, že provedený zásah spočívající v opakovaném předvolávání žalobce byl nezákonný.
35. Soud zároveň zakázal žalovanému pokračovat v porušování práv žalobce. Žalovaný sice uvedl a doložil, že namísto dalšího předvolání žalobce vydal dne 28. 2. 2024 již jen výzvu, kterou vyzval obchodní korporaci REVYDO s.r.o. k poskytnutí v ní specifikovaných údajů, což ani žalobce nerozporuje. Nicméně z procesního stanoviska žalovaného je zřejmé, že nadále považuje svůj dosavadní postup spočívající v předvolávání žalobce za souladný se zákonem. Opakování zásahu tedy nelze zcela vyloučit, a soud proto další předvolávání žalobce za tímž účelem zakázal.
36. Dokazování listinami předloženými žalobcem soud neprováděl pro nadbytečnost, neboť jsou součástí předloženého spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí. O obsahu spisu ani o základních skutkových okolnostech, které jsou pro posouzení věci rozhodné, není mezi oběma účastníky řízení sporu.
37. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 3 s. ř. s. V rozsahu odmítnutí žaloby nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení. Ve zbylém rozsahu byl plně úspěšný žalobce, kterému proto náleží náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že žalobce nebyl v řízení před soudem zastoupen, tvoří náhradu nákladů řízení pouze zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč. Žalovaný uhradí tuto částku žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 16. května 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu