

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **J. R.**, zastoupen Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Vimperku**, se sídlem nám. 1. máje 200, Vimperk, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 11. 2009, č. j. 10 Ca 88/2009 – 13,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 11. 2009, č. j. 10 Ca 88/2009 – 13, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 27. 11. 2009, č. j. 10 Ca 88/2009 – 13, zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal, aby bylo určeno, že opakované osobní předvolávání stěžovatele je nezákonným zásahem orgánu veřejné moci a aby bylo Finančnímu úřadu ve Vimperku (dále jen „finanční úřad“) zakázáno pokračovat v porušování práv stěžovatele. Za nezákonný zásah považoval stěžovatel své předvolávání správcem daně k jednání v průběhu daňové kontroly s odůvodněním, že je nutná jeho osobní účast ve smyslu ust. § 10 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a to údajně k zodpovězení otázek souvisejících s bouráním masa a výrobou masných výrobků, které považoval správce daně za podstatné pro zjištění správnosti výše daně. Předvolání správce daně k osobní účasti stěžovatele při ústním jednání v daňovém řízení představuje podle krajského soudu závazný i přímo vynutitelný úkon, na základě kterého je daňový subjekt povinen něco konat. Předvolání stěžovatele k jednání s odkazem na citované ustanovení umožňuje přímé jednání se zastoupeným daňovým subjektem za situace, že se jedná o nutný případ. V dané věci krajský soud z obsahu spisu zjistil, že správce daně

potřeboval odpovědi na otázky v záležitostech, které byly známy pouze stěžovateli, a jeho zástupce nemohl na tyto otázky kvalifikovaně odpovědět, což sám při jednáních správci daně sdělil. Stěžovatel byl kontaktován telefonicky a byly mu nabídnuty dva termíny ústního jednání. Dne 28. 5. 2009 byl stěžovatel předvolán k ústnímu jednání, stejně jako jeho zástupce, na 23. 6. 2009. Dne 3. 6. 2009 se zástupce stěžovatele písemně vyjádřil, že není o podnikání svého klienta prakticky vůbec informován, a proto by mohla nastat situace, že by nebyl schopen na kladené otázky správci daně odpovědět. Proti postupu správce daně vznesl zástupce stěžovatele námitku, jíž správce daně nevyhověl. Další předvolání k ústnímu jednání bylo stěžovateli zasláno dne 24. 6. 2009 na 16. 7. 2009 s tím, že se měly zjišťovat skutečnosti týkající se konkrétních činností spojených s každodenním provozem jatek a výrobny, které v průběhu podnikání stěžovatel vykonával a které může správci daně ozřejmit pouze on sám. K tomuto ústnímu jednání se stěžovatel nedostavil. Zástupce stěžovatele jeho neúčast omluvil s poukazem na pracovní důvody s tím, že v zásadě ani do budoucna nepředpokládá jeho osobní účast při ústním jednání, a to ani tehdy, pokud by mu v tom nic nebránilo. Stěžovatel vzkázal správci daně, že jeho osobní účast není nutná, neboť je v řízení zastoupen kvalifikovaným zmocněncem s plnou mocí ke všem předpokládaným úkonům. Na otázku správce daně ohledně výtěžnosti masa při bourání zvířat a při výrobě tepelně opracovaných výrobků zástupce stěžovatele odpověděl, že tyto skutečnosti mu nejsou známy. K dotazu správce daně, do kdy na otázku odpoví, zástupce stěžovatele uvedl, že nejpozději do 11. 11. 2011, neboť se mu toto datum líbí. Z tohoto je podle krajského soudu zcela zřejmé, že pokud správce daně trval na osobní účasti stěžovatele při ústním jednání, nejednalo se o projev jeho libovůle, ale o využití možnosti dané v ust. § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Podmínka stanovená v citovaném ustanovení je splněna, neboť správce daně požadoval od stěžovatele objasnění otázek souvisejících s provozem jeho provozovny a výrobě výrobků a jeho osobní účasti bylo třeba proto, že správci daně nebylo známo, jakým způsobem bude na položené otázky odpovídat, a z toho důvodu nebylo možné dopředu formulovat další otázky související s výrobou v provozovně. Proto v dané věci není předvolání, resp. požadavek přímého jednání se zastoupeným daňovým subjektem, nezákonné. Není tedy splněna jedna z kumulativně formulovaných podmínek důvodnosti zásahové žaloby ve smyslu judikátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. Krajský soud tedy považoval za zákonné, že finanční úřad trval na účasti stěžovatele při ústním jednání, neboť byl veden snahou naplnit cíle daňového řízení a neporušil jeho základní zásady. Povinností finančního úřadu je totiž kromě jiného ukončit v konkrétním časovém prostoru zahájené daňové řízení, přičemž v dané věci ho nebylo možné dokončit bez účasti stěžovatele, když jeho zástupce neměl informace o stěžovatelově podnikání.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost. Podle stěžovatele jej správce daně opakovaně předvolal pouze za účelem zodpovězení otázek souvisejících s jeho podnikatelskou činností v kontrolovaném období. Stěžovatel vždy reagoval tak, že se omluvil s tím, že si zvolil kvalifikovaného zmocněnce – daňového poradce, který je oprávněn jej zastoupit v celém rozsahu. Tento zmocněnec se sice vždy dostavil, ale již z prvního jednání bylo zřejmé, že není schopen na otázky správce daně bezprostředně reagovat, neboť stěžovatele dříve nezastupoval, ba jej ani neznal. Zástupci stěžovatele nebyla žádná konkrétní otázka k činnosti stěžovatele položena a správce daně nebyl v očekávání nějaké odpovědi. Přitom nechtěl zástupci či stěžovateli

připravené otázky sdělit předem a trval na osobní účasti a bezprostředních odpovědích stěžovatele. Rozsudek krajského soudu považuje stěžovatel za nezákonný jednak proto, že argumentací soudu by bylo možno odůvodnit nutnost osobní účasti daňového subjektu vždy. Prakticky žádný zmocněnec nemůže zodpovědět veškeré otázky týkající se jednání svého mandanta, kterého se obvykle neúčastnil, ani kdyby se na ústní jednání jakkoli pečlivě připravil. Dále stěžovatel spatřuje nezákonnost v tom, že daňový subjekt je sice povinen podat požadované vysvětlení, tj. odpovědět na otázky správce daně, ale zda tak učiní ústně či písemně je pouze na jeho volbě. Právě takový závěr odpovídá zákonnému rozložení práv a povinností mezi správcem daně a daňovým subjektem při daňové kontrole. V dané věci by se tak stěžovatel mohl dostavit na některé jednání osobně a na každou položenou otázku po právu odpovědět, že odpoví písemně, přičemž písemnou odpověď by mohl vypracovat zvolený zmocněnec. Uvedené jen potvrzuje bezdůvodnost předvolání, resp. osobní účasti, stěžovatele. Postup správce daně stěžovatel proto odmítá a s odkazem na dříve uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu dovozuje, že nemůže v řízení (skrytě) vystupovat jako svědek ve své vlastní věci. Vzhledem k uvedenému proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že právě okolnosti dosavadního průběhu daňového řízení musí být při posouzení důvodnosti žaloby či kasační stížnosti ve věci nezákonného zásahu posouzeny samostatně. Finanční úřad zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu, přičemž má pochybnosti o úplnosti a správnosti jím vykázaných příjmů z prodeje masa, masných výrobků a ostatního zboží. Správce daně provedl za použití stěžovatelem předložených dokladů kontrolní výpočet, na základě kterého dospěl k pochybnostem o správnosti a úplnosti přiznaných příjmů. Vzhledem k tomu, že předmětem činnosti stěžovatele je porážka zvířat, přímý prodej rozvozem masa a masných výrobků odběratelům, prodej ve vlastních prodejnách a výroba tepelně upravených masných výrobků, tedy činnost poměrně různorodá, i když na sebe navazující, usoudil správce daně, že je nezbytné vést ústní jednání se stěžovatelem osobně. Otázky kladené při jednání se budou týkat výtěžnosti u bourání masa, ztrát při chlazení masa, prodejních cen, slevových akcí a množství masa spotřebovaného při výrobě masných výrobků ve vlastní výrobě. Stěžovatel při daňové kontrole spolupracoval a též projevil ochotu spolupracovat i nadále. Z výše uvedených důvodů správce daně předvolal k ústnímu jednání stěžovatele, přičemž předpokládal, že se jej zúčastní také jeho zástupce. V písemnosti ze dne 3. 6. 2009 označené jako žádost sdělil zástupce stěžovatele, že o stěžovatelově činnosti není prakticky vůbec informován a požaduje upřesnit skutečnosti, ohledně kterých bude jednání probíhat. Při ústním jednání dne 16. 7. 2009 položil správce daně otázky související s předmětem činnosti stěžovatele, avšak zástupce na ně nedokázal odpovědět a sdělil, že trvá na tom, že bude se správcem daně jednat výhradně on. Dále uvedl, že správce daně má vznést otázky a poskytnout mu přiměřený čas na odpověď. Podle finančního úřadu je pochopitelné, že zástupce stěžovatele nebyl schopen na konkrétní otázky reagovat, neboť nemůže mít znalost o zjišťovaných údajích. V daňovém řízení se běžně vyskytují situace, ve kterých správce daně požaduje určitou informaci písemně, protože si je vědom své povinnosti nezatěžovat daňový subjekt zbytečně. V daném případě však hodlá klást podrobné otázky, přičemž odpověď na jednu z nich může ovlivnit i kladení otázek dalších. Proto správce daně usoudil, že účast stěžovatele je s ohledem na charakter jednání nutná. Kromě toho zvažuje i rychlost a procesní ekonomii řízení, neboť stěží lze předpokládat, že písemná odpověď na předem

formulované otázky bude postačovat k uzavření dokazování. Rozhodně je větší předpoklad, že bude možné stanovit daň dokazováním, případně získá správce daně přesnější informace, které budou moci být využity jako pomůcky ke stanovení základu daně a daňové povinnosti. Proto správce daně stěžovatele předvolal k ústnímu jednání ve snaze zjistit správnou výši daně dokazováním, které zákon o správě daní a poplatků upřednostňuje před náhradním způsobem stanovení (pomůckami). Dává tak stěžovateli příležitost uvést rozhodné skutečnosti, které jeho zástupce nezná. Zákon o správě daní a poplatků přitom ukládá daňovým subjektům povinnost spolupracovat se správcem daně a ten má právo jednat s daňovým subjektem osobně (§ 2 odst. 9 a § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Finanční úřad proto navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

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

Podle ust. § 10 odst. 3, 4 zákona o správě daní a poplatků se daňový subjekt, jeho zákonný zástupce nebo ustanovený zástupce může dát zastupovat zástupcem, jehož si zvolí. V téže věci může mít současně jen jednoho zástupce. Zástupce jedná v rozsahu plné moci udělené písemně nebo ústně do protokolu. Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená. Zastupování daňového subjektu zástupcem nevylučuje, aby správce daně jednal v nutných případech s daňovým subjektem přímo nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů. Daňový subjekt je povinen výzvě správce daně vyhovět. Správce daně musí o tomto jednání zástupce daňového subjektu současně vyrozumět.

Podle ust. § 29 zákona o správě daní a poplatků správce daně předvolá osobu, jejíž osobní účast v daňovém řízení je nutná, a v předvolání současně upozorní na právní důsledky nedostavení se, včetně možnosti jejího předvedení. Předvolání se doručuje do vlastních rukou.V případě, že se předvolaný bez omluvy nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně požádat o jeho předvedení příslušné orgány Policie, obecní policie. Jde-li o vojáka v činné službě nebo o příslušníka ozbrojeného sboru, může požádat o jeho předvedení útvar, v němž je předvolaný služebně zařazen.

V dané věci je předmětem přezkumu pouze povaha úkonu správce daně spočívajícího v předvolání k ústnímu jednání daňový subjekt, který si pro jednání se správcem daně zvolil zástupce. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že opakované předvolávání daňového subjektu správcem daně může být za splnění dalších podmínek nezákonným zásahem, bude-li provázeno hrozbou předvedení, i když třeba správce daně nebude mít v úmyslu ji skutečně realizovat. V rozsudku ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Aps 3/2007 - 91, publikovaném na www.nssoud.cz, k tomu Nejvyšší správní soud kromě jiného uvedl, že pokyn správce daně k osobní účasti při ústním jednání v daňovém řízení lze považovat za závazný a přímo vynutitelný úkon, neboť v případě jeho nerespektování může správce daně vymoci osobní účast předvedením dotyčné osoby prostřednictvím příslušných orgánů Policie ČR. Soud zdůraznil, že charakter tohoto úkonu netkví v pouhém sdělení o stavu určitých věcí nebo určitého řízení, neboť jeho

obsah je natolik spojen s negativními důsledky, které tuto osobu za určitých zákonem předvídaných podmínek mohou postihnout, že již tuto situaci lze považovat za zkrácení subjektivních práv této osoby. Dá se proto předpokládat, že daňový subjekt je do té míry ovlivněn snahou předejít možnému předvedení prostřednictvím příslušných orgánů Policie ČR, že rozhodnutí dostavit se k jednání v daňovém řízení nelze považovat za projev svobodné vůle, nýbrž za způsob neformálního donucení. Rozhodnutí o předvolání k jednání v daňovém řízení proto dosahuje zákonem předpokládané intenzity zásahu, neboť na jeho základě je daňový subjekt povinen něco konat. Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že není možné, aby bylo ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji) nadřazováno základním zásadám daňového řízení a základním právům daňového subjektu vůbec a že by bylo absurdní, aby daňový subjekt či jeho statutární orgány nebo členové těchto orgánů byli nuceni v daňovém řízení sdělovat správci daně skutečnosti podrývající právní pozici daňového subjektu, stejně jako je absurdní, aby obviněný z trestného činu byl povinen vypovídat sám proti sobě. S tím ostatně počítá i zákon o správě daní a poplatků, který svědeckou výpověď pojímá jako výpověď v daňovém řízení týkajícím se jiné osoby než svědka (§ 8 odst. 1 citovaného zákona). Správce daně musí brát zřetel na zásady daňového řízení vymezené v ust. § 2 citovaného zákona. Jednotlivé zásady přitom nelze pojímat odděleně, nýbrž naopak v jejich celkové souvislosti a provázanosti.

Ze stávající judikatury Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, 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.

Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně dopisem ze dne 19. 1. 2009, č. j. 1196/09/102930301157, vyzval stěžovatele k odstranění ve výzvě uvedených pochybností správce daně a k prokázání, že jím přiznané zdanitelné příjmy jsou úplné a ve správné výši. Dne 28. 5. 2009 správce daně předvolal podle ust. § 29 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stěžovatele osobně za účelem zjišťování skutečností v rámci daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2006. Dne 3. 6. 2009 požádal písemně stěžovatel prostřednictvím svého zástupce správce daně o sdělení, čeho se má jednání týkat. Zároveň uvedl, že o podnikání stěžovatele není zástupce prakticky vůbec informován, a proto by mohla nastat situace, kdy by neznal odpověď na kladené otázky a předvolán by tak byl zbytečně. V písemné odpovědi ze dne 10. 6. 2009 správce daně zástupci sdělil, že při ústním jednání bude zjišťovat skutečnosti vztahující se ke konkrétnímu provozování podnikatelské činnosti stěžovatele (provoz vlastních jatek, výroba tepelně opracovaných výrobků, distribuce a prodej masa odběratelům a zákazníkům). Proto je předvolán i stěžovatel osobně, aby požadované informace o své podnikatelské činnosti poskytl.

Namítal-li stěžovatel, že krajský soud svůj závěr o nedůvodnosti žaloby opřel o takovou interpretaci ust. § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, jež by za použití *argumentu ad absurdum* vedla k závěru, že by pak takto bylo možno odůvodnit nutnost osobní účasti daňového subjektu vždy, čímž také popřel právo daňového subjektu jednat se správcem daně písemnou formou, je tato námitka, zejména s ohledem na základní zásady daňového řízení, rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně a práva daňového subjektu, zcela na místě. Na daňovém subjektu totiž v daňovém řízení zásadně spočívá břemeno tvrzení a břemeno důkazní (až na zákonem stanovené výjimky, viz zejm. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Je to tedy daňový subjekt, který je povinen tvrdit daňově relevantní skutečnosti a který je také zásadně povinen je prokázat (viz k rozložení důkazního břemene např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Pokud daňový subjekt svoji důkazní povinnost nesplní, „sankcí“ v přeneseném slova smyslu je možnost správce daně stanovit daň za použití pomůcek, tedy podkladů a metod, jež se nemusí vztahovat ke konkrétní situaci daňového subjektu a mohou být správcem daně opatřeny i zcela nezávisle na existenci a součinnosti daňového subjektu. Pomůcky, ač musí mít vždy racionální povahu, neboť jsou nástrojem pro kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, a nikoli pro její kontumační stanovení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz), mohou vést k méně přesnému, a tedy pro daňový subjekt nevýhodnějšímu, stanovení daňové povinnosti než dokazováním.

Obecně lze zcela souhlasit se stěžovatelem, že zvolený zástupce nemusí být vždy schopen adekvátně odpovědět na otázky správce daně. Tato skutečnost pak může vést i k tomu, že daňový subjekt v konečném důsledku nemusí unést své důkazní břemeno tvrzení. To však v žádném případě neopravňuje správce daně k tomu, aby, pokud má odpovědi zvoleného zástupce za nedostačující, použil za těchto okolností možnost předvolání s hrozbou předvedení ve smyslu ust. § 29 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud tak sice správně vyšel při posuzování úkonu správce daně z kriterií vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, a ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Aps 3/2007 - 91, ale při posuzování splnění jedné z podmínek (kritéria nezákonnosti zásahu) však pochybil. Ust. § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, v němž krajský soud nalezl zákonnou oporu pro předvolání stěžovatele, a které obecně takovou oporou může v řadě případů být, totiž interpretoval extenzivně tak, že správce daně má za skutkových okolností případu stěžovatele právo vyslechnout daňový subjekt přímo. Z praktického hlediska může být jistě nejvhodnější, nejrychlejší a nejhospodárnější metodou pro správce daně, jak si vyjasnit určité otázky týkající se povahy podnikání daňového subjektu v oboru výroby a zpracování masa a prodeje masných výrobků. Nicméně hlediska vhodnosti a hospodárnosti nemohou vést k tomu, aby daňovému subjektu bylo odňato jeho právo neúčastnit se, až na výjimky, daňového řízení osobně a nechat za sebe jednat zástupce. Tvrdí-li pak zástupce, že odpovědi na otázky správce daně nezná, neboť je může poskytnout jen daňový subjekt, je na daňovém subjektu a jeho zástupci, aby si ujednotili procesní strategii, tj. zda bude daňový subjekt i nadále jednat pouze prostřednictvím zástupce, ovšem s rizikem, že správce daně nezíská informace dostatečně podrobné a odborně fundované, což může vést k neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, anebo zda daňový subjekt bude jednat se správcem daně osobně, čímž se mu může lépe podařit unést důkazní břemeno. Nutno však

zdůraznit, že volba procesní strategie je výlučně na daňovém subjektu a správce daně by se dopustil nezákonnosti, pokud by se snažil daňový subjekt v jeho rozhodnutí jakkoli ovlivňovat či podněcoval rozpory mezi daňovým subjektem a jeho zástupcem.

Právo daňového subjektu neúčastnit se osobně daňového řízení však v žádném případě nemůže být vykládáno jako možnost řízení zdržovat poukazem na to, že jeho zástupce nemůže správci daně potřebné informace poskytnout, protože je nezná, a že je tedy třeba zdlouhavé trojstranné komunikace mezi správcem daně, zástupcem daňového subjektu a daňovým subjektem. I za situace, že se daňový subjekt jednotlivých úkonů v daňovém řízení osobně neúčastní, má ve smyslu ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků 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. Na časových rámcích plnění důkazní povinnosti to však zásadně nemůže nic změnit. Vyzval-li správce daně výše popsaným způsobem stěžovatele ke splnění jeho důkazní povinnosti a poskytl-li mu k tomu přiměřenou lhůtu, nemůže se stěžovatel této povinnosti zprostit poukazem na to, že jeho zástupce nemá potřebné znalosti nebo že nebyl schopen se s rozhodnými informacemi v poskytnuté lhůtě seznámit.

Výjimka, 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. Naopak ale lze po daňovém subjektu požadovat, aby osobně poskytl součinnost zejména ve vztahu k informacím či nosičům informací, tj. věcem, zejména listinám, ale i jiným materiálním důkazům, které má správce daně právo si opatřit i bez souhlasu daňového subjektu. Správce daně tak například může po daňovém subjektu požadovat osobní součinnost např. při otevření trezoru, v němž jsou uloženy listiny, které má správce daně právo zajistit při místním šetření či daňové kontrole, je-li otevření možné jen osobním jednáním daňového subjektu, např. kvůli zabezpečení snímačem otisků prstů či oční rohovky apod. Součinnost v situacích, kdy není ve výše uvedeném smyslu nezbytně nutné jednání konkrétní fyzické osoby, která je daňovým subjektem nebo statutárním orgánem

či členem statutárního orgánu daňového subjektu, je sice daňový subjekt povinen poskytnout (např. povinnosti podle § 15 odst. 3 věty druhé či odst. 5 zákona o správě daní a poplatků), ovšem nikoli osobně, nýbrž jakýmkoli účinným způsobem, tedy i prostřednictvím svého zástupce, zaměstnance či jiné osoby jednající v zájmu, se svolením či na pokyn daňového subjektu. Lze proto shrnout, že okruh situací, na něž se vztahuje ust. § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, je nanejvýš úzký a rozhodně do něj nespadá požadavek, aby se daňový subjekt osobně účastnil ústního jednání jen proto, že tento způsob komunikace se správci daně jeví být nepraktičtější a nejefektivnější s ohledem na povahu podnikatelské činnosti daňového subjektu, z níž se generují jeho zdanitelné příjmy.

Tím, že krajský soud opřel své rozhodnutí o nesprávný právní názor spočívající v nesprávné interpretaci ust. § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a jeho aplikaci na daný případ, a tedy nesprávně posoudil naplnění jedné z podmínek (opora zásahu v zákonném ustanovení), s nimiž judikatura Nejvyššího správního soudu spojuje pojem nezákonného zásahu, zatížil své rozhodnutí nezákonností, jež mohla mít vliv na správnost jeho závěru o nedůvodnosti žaloby.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Projedná tedy žalobu, přičemž nebude-li důvodu k jinému postupu, např. podle ust. § 86 s. ř. s., důvodnost žaloby posoudí v souladu s právním názorem vysloveným Nejvyšším správní soudem k aplikovatelnosti ust. § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. února 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu