



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučera a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **V. J.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 17. 10. 2008, č. j. 14808/08-1102-703207, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 17. 10. 2008, č. j. 14808/08-1102-703207, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě částku ve výši 2 000 Kč.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí

Finančního úřadu v Hodoníně (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 10. 2007, č. j. 106179/07/309911/5433 (pozn. o odvolání žalobce sice rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však ke dni 31. 12. 2012 bylo zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem).

Toto rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě výsledků obnoveného řízení podle § 55 odst. 6 a 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a žalobci jím na základě § 46 odst. 7 cit. zákona a zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmů“) byl dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 dodatečně stanoven základ daně ve výši 253 642 Kč a dodatečně vyměřena daň ve výši 37 660 Kč.

Z odůvodnění rozhodnutí správce daně vyplývá, že v rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob provedené Finančním úřadem Brno III byla žalobci dodatečným platebním výměrem vydaným správcem daně dne 20. 1. 2006, č. j. 4751/06/309911/5433, dodatečně vyměřena daň za zdaňovací období 2002 ve výši 37 660 Kč. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 12. 1. 2006, č. j. 3005/06/290540/6487, bylo jako ostatní zjištění za zdaňovací období 2002 uvedeno, že předmětem kontroly byla problematika vkladů ve výši 48 mil. Kč, které ke sdělení daňového subjektu – žalobce – byly získány půjčkou od věřitele P. S., D. 764/20, K., S. r. s tím, že v této věci bylo zasláno mezinárodní dožádání, k němuž správce daně dosud neobdržel odpověď. V návaznosti na to nebyly zahrnuty tyto vklady do hodnocení doměření daně. Po nabytí právní moci výše uvedeného platebního výměru však správce daně v rámci mezinárodního dožádání dostal odpověď od daňové správy Slovenské republiky; tuto vyhodnotil jako nové informace, které nemohly být bez jeho zavinění uplatněny dříve v řízení a mohly mít přitom podstatný vliv na výrok rozhodnutí – dodatečného platebního výměru. Správce daně proto s odkazem na § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků konstatoval splnění podmínek pro obnovu řízení, kterou nařídil rozhodnutím ze dne 24. 8. 2006, č. j. 93148/06/3099321/1294, a to rozsahu výše vymezených vkladů peněžních prostředků v hotovosti do podnikání fyzické osoby ve zdaňovacím období 2002.

V rámci obnoveného řízení žalobce poukázal na předložené důkazy v průběhu daňové kontroly vyplývajících z protokolů o ústních jednáních vedených Finančním úřadem Brno III a svědčících o poskytnutí půjčky dnes již zemřelým P. S. Na to konto správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ve spojení s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků uvedl, že se mu nepodařilo zcela jednoznačným způsobem vyvrátit tvrzení žalobce a jím předložené důkazy a v důsledku důkazní nouze ukončil obnovu řízení rozhodnutím ze dne 29. 10. 2007, č. j. 106179/07/309911/5433, které je co do výše vyměřené daně obsahově totožným s jeho předchozím rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2006, č. j. 4751/06/309911/5433.

Tento postup pak v zásadě potvrdil i žalovaný jako odvolací orgán, který k odvolací námitce týkající se prekluze práva vyměřit, resp. doměřit daň, pouze doplnil následující. Kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 byla u žalobce zahájena dne 19. 11. 2003 a lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tak byla

posunuta do konce roku 2006. Dne 26. 6. 2006 správce daně obdržel odpověď na mezinárodní dožádání a nařídil na základě ní obnovu řízení, a sice rozhodnutím ze dne 24. 8. 2006, které bylo zástupci žalobce doručeno dne 4. 9. 2006; tím byl proveden další úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který posunul prekluzivní lhůtu pro vyměření daně do konce roku 2009. Vydání rozhodnutí o výsledku obnoveného řízení proto nelze považovat za rozhodnutí vydané po předmětné prekluzivní lhůtě.

II. Obsah žaloby

Podle žalobce žalovaný nesprávně posoudil věc, neboť nepřihlédl k jeho námitkám uvedeným v odpovědích ze dne 21.5.2007, 4.6.2007 a 23.8.2007 na výzvy správce daně dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ze dne 16.4.2007 a ze dne 4.7.2007. V těchto odpovědích žalobce poukázal zejména na skutečnost, že nebyly naplněny podmínky pro nařízení obnovy, protože žalobce nebyl k předmětné svědecké výpovědi přizván a tudíž se jednalo o nezákonný důkaz, na jehož základě nemohlo být řízení obnoveno a dále, že dožádání svědka bylo provedeno již v rámci prováděné daňové kontroly, takže nemohla být splněna další podmínka k nařízení obnovy, a to že se jedná o důkaz, který nemohl být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněn již dříve. Protože nebyly naplněny podmínky pro nařízení obnovy, došlo dle žalobce k uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daňové povinnosti dnem 31.12.2006.

Na základě tohoto navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že výsledek šetření na základě mezinárodního dožádání byl správcem daně postoupen dne 28. 6. 2006. Zahraniční daňovou správou byl vyslechnut Ing. P. S., bytem K., D. 764/20, který uvedl, že žalobce nezná a žádné finanční prostředky nikomu neposkytl, ani nepůjčil. Dále vypověděl, že na uvedené adrese bydlel do 11.1.2004 i jeho syn P. S., nar. X, který zemřel po dlouhodobé nemoci, a který byl v invalidním důchodu a žil s rodiči ve společné domácnosti a nedisponoval žádnými finančními prostředky. V pozůstalosti syna se nenacházely žádné smlouvy o půjčkách, ani směnky. Oproti pouhému tvrzení žalobce v průběhu daňové kontroly, že vklad do podnikání ve výši 48 000 000 Kč byl získán půjčkou od P. S., D. 764/20, K. a následným předložením kopie směnky, jsou uvedena zjištění novými skutečnostmi a byly splněny podmínky pro nařízení obnovy podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Po nařízení obnovy byla žalobci na základě výzev ze dne 16.4.2007 a 4.7.2007 dána možnost zdroje vkladu do podnikání v roce 2002 prokázat předložením dalších důkazních prostředků.

K žalobní námitce, že svědecká výpověď byla pořízena v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, žalovaný konstatoval, že je irelevantní, neboť výsledek P. S. neprováděl správce daně při daňové kontrole, ale šlo o úkon zahraniční daňové správy podle vlastních předpisů. Proto navrhl podanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Posouzení věci krajským soudem

/rozsudek krajského soudu ze dne 25. 3. 2011, č. j. 30 Ca 8/2009 – 27/

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy II, dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Vyšel přitom ze správního spisu, ze kterého je zřejmé, že svědecká výpověď Ing. P. S. byla provedena již dne 12.1.2006, tedy ještě před vydáním uvedeného dodatečného platebního výměru a zároveň v den, kdy byla zpráva o daňové kontrole ohledně daně z příjmů fyzických osob za rok mj. 2002 datována a její výsledky projednány se zástupcem žalobce (Ing. D. B.). S ohledem na to krajský soud dospěl k závěru, že není splněna podmínka pro obnovu řízení vymezená v § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, tj. že svědecká výpověď Ing. P. S. nepředstavuje novou skutečnost nebo důkaz, který nemohl být bez zavinění správce daně uplatněn již dříve v řízení. Předchozí dodatečný platební výměr byl totiž vydán až dne 20. 1. 2006, tj. týden poté, kdy byl vyslechnut na základě mezinárodního dožádání svědek Ing. P. S.

Krajský soud měl proto za to, že žalovanému, popř. prvostupňovému správci daně přímo, či prostřednictvím Ministerstva financí, nic nebránilo ověřit si např. telefonicky ještě před projednáním zprávy o výsledku daňové kontroly, popř. ještě před vydáním dodatečného platebního výměru, u dožádaného zahraničního daňového úřadu aktuální stav. Tuto nedostatečnou komunikaci nelze přičítat k tíži žalobce a naplňovat tak podmínky pro obnovu řízení ve smyslu § 54 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Svědecká výpověď Ing. P. S. tak dle názoru krajského soudu nepředstavovala novou skutečnost, která nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna již dříve v řízení. Jinými slovy, v důsledku zavinění správce daně (ať už prvostupňového správce daně, či žalovaného, či Ministerstva financí České republiky, či dožádaného zahraničního daňového úřadu) došlo k tomu, že předmětná svědecká výpověď Ing. P. S. nemohla být uplatněna již dříve v řízení. Nebyla tak naplněna jedna z podmínek nutných pro obnovu řízení podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků.

Na základě shora uvedeného krajský soud rozsudkem ze dne 25. 3. 2011, č. j. 30 Ca 8/2009 – 27, zrušil rozhodnutí žalovaného, protože obnova řízení byla zahájena v rozporu s § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1, věty první, zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.) a současně mu věc vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

/rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 – 46/

K podané kasační stížnosti žalovaného byla předmětná věc posouzena Nejvyšším správním soudem, který kasační stížnost shledal důvodnou a rozsudkem ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 – 46, proto podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. výše citovaný rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu byl napadený rozsudek krajského soudu částečně nepřezkoumatelný, neboť nenalezl v jeho odůvodnění hodnocení týkající se toho, zda v daném případě byla či nebyla daň vyměřena v prekluzivní lhůtě dle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož krajský soud opomenul tuto žalobní námitku týkající se prekluze práva daň vyměřit či doměřit, zatížil své rozhodnutí vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Konstatoval tedy, že tento nedostatek krajský soud v dalším řízení odstraní.

Současně uvedl, že tato částečná nepřezkoumatelnost nebrání přezkumu dalších kasačních námitek směřujících k tomu, zda krajský soud nepřezkoumával napadené rozhodnutí nad rámec žalobních námitek, a dále k tomu, zda nedošlo k pochybení, pokud byla ve věci nařízena obnova řízení (přičemž výsledek takového posouzení podle okolností může mít význam i ve vztahu posuzování prekluze). První z uvedených námitek Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

V pořadí druhé námítce naopak přisvědčil v tom, že požadavek krajského soudu, že v dané věci mělo být zjišťováno, v jakém stadiu se nachází vyřízení mezinárodního dožádání, nerespektuje právní regulaci, konkrétně zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci při správě daní“), kterým byla do českého právního řádu inkorporována směrnice 77/799/EHS, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, ve znění pozdějších směrnic (dále jen „směrnice 77/799/EHS“) a Smlouvu mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, publikované pod č. 100/2003 Sb. m. s. (dále jen „Smlouva“).

Jak lze totiž vyvodit ze Smlouvy, zákona o mezinárodní pomoci při správě daní i směrnice 77/799/EHS, žádost o informace je z jednoho státu do druhého předávána prostřednictvím k tomu příslušných orgánů. Na mezistátní úrovni tak spolu komunikují pouze takto určené orgány v jednotlivých státech. Tímto příslušným orgánem je v ČR ministr financí nebo jeho zmocněný zástupce [dle dikce čl. 25 ve spojení s čl. 3 odst. 1 písm. k) bod ii) Smlouvy a čl. 1 odst. 5 směrnice č. 77/799/EHS], resp. Ministerstvo financí, popřípadě jím pověřený správce daně (dle dikce § 3 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci při správě daní). Pro projednávanou věc je tak rozhodné, že správce daně ani žalovaný nejsou oním příslušným orgánem ve věcech mezinárodní spolupráce při správě daní, nemohou se proto samy přímo obracet na příslušný orgán na Slovensku. V tomto ohledu tedy požadavek krajského soudu, aby se správce daně nebo žalovaný jako odvolací orgán obracel přímo na slovenské orgány, nerespektoval právní úpravu.

V dalším se pak Nejvyšší správní soud zabýval zejména povahou výměny informací na dožádání a uzavřel, že možnost dožadovat informaci v rámci mezinárodní pomoci při

správě daně je vázána na splnění zákonných podmínek, jimiž je vyjádřena preference zjištění takové informace prostřednictvím vlastních obvyklých zdrojů údajů správce daně před mezinárodním dožádáním. Vzhledem k tomu, že prostřednictvím mezinárodního dožádání se zjišťují informace, o nichž lze v době zaslání mezinárodního dožádání předpokládat, že budou mít zásadní roli pro zjištění skutkového stavu a pro rozhodnutí, je žádoucí, aby správce mohl využít dožádanou informaci již v řízení, pro jehož účely byla dožadována. Je však nutno vzít v potaz i možnou délku procesu zjištění informace prostřednictvím mezinárodního dožádání.

Problém zpravidla nebudou způsobovat situace, kdy informace získaná prostřednictvím mezinárodního dožádání je dožadujícímu státu poskytnuta již v době, kdy stav řízení ještě neumožňuje vydání rozhodnutí (např. tehdy, když správce daně stále aktivně z vlastních obvyklých zdrojů zjišťuje a ověřuje jiné rozhodné skutkové okolnosti, než kterých se týkalo mezinárodní dožádání).

Jiná ovšem bude situace tehdy, když od vydání rozhodnutí správce daně dělí jen obdržení informace z mezinárodního dožádání, k němuž stále nedošlo. Taková situace nastala i v nyní posuzované věci. Zde na jedné straně stojí zájem na tom, aby informace z mezinárodního dožádání mohla být využita již v samotném řízení, ze kterého její potřeba vzešla, což odůvodňuje potřebu s vydáním rozhodnutí vyčkat na výsledek mezinárodního dožádání. Základnímu smyslu mezinárodního dožádání by se totiž přičil stav, kdy by byla informace dožádána, ale rozhodnutí by bylo vydáno ještě před tím, než byla dožádaným státem poskytnuta. Na druhou stranu musí správce vážit potřebu neprotahovat řízení neúměrně dlouhým čekáním na výsledek mezinárodního dožádání, které v krajních případech může trvat i roky. K ukončení řízení v takových případech může správce daně vést např. to, aby zbytečně nenarůstal úrok z prodlení ve vazbě na kontrolní zjištění již uzavřená a nesouvisející s mezinárodním dožádáním, jak uvedl žalovaný v kasační stížnosti. Posledně uvedené odůvodňuje potřebu řízení rozhodnutím ukončit, ačkoli nejsou známy výsledky mezinárodního dožádání a informace z mezinárodního dožádání nemůže být zahrnuta mezi podklady rozhodnutí.

Obecně proto podle Nejvyššího správního soudu nelze vyloučit, že i v případě, že správce daně nevyčká na informaci z mezinárodního dožádání a před obdržáním výsledku mezinárodního dožádání řízení ukončí, bude možno takové řízení obnovit s tím, že informaci získanou prostřednictvím mezinárodního dožádání lze považovat za skutečnost nebo důkaz, který nemohl být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněn již dříve v řízení, což je jednou z podmínek pro obnovu řízení dle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Pro takové posouzení ovšem budou rozhodné konkrétní důvody, které správce daně vedly k ukončení řízení, aniž by obdržel výsledek mezinárodního dožádání. Tyto důvody přitom bude třeba znát.

K naznačenému problému, zda má správce daně čekat na vyřízení mezinárodního dožádání či řízení ukončit v situaci, kdy výsledek mezinárodního dožádání představuje poslední neuzavřenou otázku v řízení, nelze najít jednotné všeobecně platné řešení pro každý případ, ale bude třeba hodnotit specifické okolnosti každého konkrétního případu. Nelze totiž obecně postihnout rozsah možných skutečností, které mohou svědčit pro jeden nebo pro

druhý postup. V podmínkách konkrétního případu tak bude nutno zvážit, a to na základě individuálních okolností případu, zda tyto okolnosti odůvodňují spíše potřebu vyčkat na výsledek mezinárodního dožádání nebo zda je namístě řízení ukončit, aniž by bylo mezinárodní dožádání vyřízeno. V centru takového posuzování bude hodnocení, po jak dlouhou dobu dožádaný stát informaci zjišťuje, dále též rámcový odhad, jak dlouho si může zjištění takové informace vyžádat (a to např. s ohledem na rozsah požadované informace, případnou identifikaci jejího zdroje v žádosti o zjištění informace, předpokládanému způsobu jejího zjišťování atd.). Obecně lze konstatovat, že při využití institutu mezinárodního dožádání nelze vyloučit situaci, kdy zájem na minimalizaci průtahů a nákladů řízení bude v rozporu se zájmem na potřebě úplného zjištění všech podstatných skutečností. Pokud tato situace nastane, správce daně bude muset porovnat závažnost každého z těchto zájmů vzhledem ke konkrétním okolnostem projednávané věci a výsledek tohoto posouzení srozumitelně a přesvědčivě odůvodnit.

Je tedy nutno trvat na tom, aby správce daně, který se rozhodne ukončit řízení, pro jehož potřeby bylo učiněno mezinárodní dožádání, aniž by takové mezinárodní dožádání bylo vyřízeno, svůj postup odůvodnil. Ze spisu musí být patrné, jaké konkrétní důvody vedly správce daně k tomu, aby nevyčkal výsledků mezinárodního dožádání, čímž neumožnil jejich případné zhodnocení ve svém rozhodnutí. Podchycení důvodů uvedeného postupu správce daně ve spisu je totiž podstatné pro posouzení, zda případné výsledky mezinárodního dožádání obdržené až po ukončení řízení mohou představovat důvody případné obnovy řízení dle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků nařízené na základě informací z mezinárodního dožádání.

V nyní posuzované věci ze spisu správce daně nelze zjistit, proč dne 20. 1. 2006 vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2002, ačkoli neměl k dispozici odpověď na mezinárodní dožádání. O mezinárodním dožádání je sice zmínka ve zprávě o daňové kontrole, ale zde se pouze uvádí, že ve věci bylo na Slovensko zasláno mezinárodní dožádání, ke kterému správce daně neobdržel odpověď.

Správce daně se dne 20. 1. 2006 (den vydání původního platebního výměru), nacházel v situaci, kdy žádost o poskytnutí informace byla na Slovensko ze strany příslušného českého orgánu zaslána před necelými čtyřmi měsíci. Ze spisu k tomu vyplývá, že Finanční úřad Brno III, který u žalobce prováděl daňovou kontrolu, se přípisem ze dne 29. 8. 2005 prostřednictvím žalovaného obrátil na Ministerstvo financí, Ústřední finanční a daňové ředitelství, se žádostí o informace týkající se dožádání na Slovensko v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Žalovaný tuto žádost postoupil Ministerstvu financí přípisem ze dne 14. 9. 2005, č. j. 5480/05/FŘ/120, jak vyplývá z přípisu tohoto ministerstva ze dne 28. 3. 2006, č. j. 39/25830/2000-393, kterým byly žalovanému sděleny výsledky dožádání. Ze spisu nelze přesně zjistit, kdy ministerstvo dožádalo příslušný slovenský orgán o informaci, nicméně vzhledem k tomu, že žádost žalovaného o odeslání dožádání na Slovensko je ze 14. 9. 2005, lze soudit, že se tak stalo na konci září či v říjnu 2005, čili necelé čtyři měsíce předem 20. 1. 2006.

Správce daně ve věci považoval zjištění informace, zda slovenský občan P. S. zná žalobce a zda mu poskytoval nějaké finanční prostředky, za natolik zásadní pro zjištění

skutkového stavu a vydání rozhodnutí, že pro zjištění uvedené informace inicioval proceduru mezinárodního dožádání. Správce daně tak musel důvodně očekávat, že okruh podkladů rozhodnutí se po vyřízení mezinárodního dožádání může ještě rozšířit o informaci zjištěnou prostřednictvím mezinárodního dožádání. Pokud ovšem nevyčkal na vyřízení mezinárodního dožádání a řízení ukončil vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 20. 1. 2006, znemožnil tak využití dožádané informace ve svém řízení. Informaci získanou z mezinárodního dožádání by bylo možno v daném případě považovat za novou skutečnost nebo důkaz, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny již dříve v řízení, kdyby pro postup správce daně, který ukončil řízení, aniž by vyčkal výsledků mezinárodního dožádání, svědčily závažné důvody. Takové důvody však nejsou správcem daně nikde ve spisu popsány ani ze spisu přímo nevyplynají. Za takové situace však nelze soudit, že by informace získaná z mezinárodního dožádání splňovala podmínky uvedené v § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků.

VI. Nové posouzení věci krajským soudem

/po zrušení původního rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení/

Krajský soud vycházel v dalším řízení z výše vyslovených závěrů zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu, jehož právním názorem byl vázán ve smyslu ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu jednak částečnou nepřezkoumatelnost jeho předchozího rozsudku (s ohledem na nevypořádání námitky prekluze práva vyměřit daň) a jednak nerespektování právní regulace ohledně mezinárodní pomoci při správě daní. Tuto specifickou oblast a její právní úpravu podrobně rozebral a uvedl, že nelze vyloučit případy, kdy správce daně nevyčká na informaci z mezinárodního dožádání a ještě před jejím obdržením rozhodne o ukončení řízení. Připustil přitom, že i za této situace je možné takové řízení obnovit s tím, že informaci získanou prostřednictvím mezinárodního dožádání lze považovat za skutečnost nebo důkaz, který nemohl být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněn již dříve v řízení, což je jednou z podmínek podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. To však dle závěrů ze shora rekapitulovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu platí pouze tehdy, kdy pro ukončení řízení bez toho, aby bylo vyčkáno na výsledek mezinárodního dožádání, svědčily závažné důvody.

Jinak řečeno, správce daně má možnost ukončit řízení, pro jehož potřeby bylo učiněno mezinárodní dožádání, aniž by vyčkal jeho vyřízení, avšak musí tento svůj postup srozumitelně a přesvědčivě odůvodnit. K tomu ovšem v právě projednávaném případě nedošlo, jak již poměrně jasně naznačil Nejvyšší správní soud, dle kterého dané důvody nejsou správcem daně nikde ve spisu popsány ani ze spisu přímo nevyplynají (viz výše).

Skutečnost, že bylo ve věci zasláno mezinárodní dožádání s tím, že správce daně doposud neobdržel odpověď, je výslovně zmíněna ve zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 12. 1. 2006, projednané se zástupcem žalobce. Lze přitom usuzovat, že důvodem pro ukončení daného řízení – sepsání zprávy o výsledcích daňové kontroly a následné vydání dodatečného platebního výměru ze dne 20. 1. 2006 byla snaha správce daně, resp. Finančního úřadu Brno III, který prováděl daňovou kontrolu, eliminovat další prodlevu v závislosti

na probíhající mezinárodním dožádání, na které zatím neměl odpověď. Proto uvedenou daňovou kontrolu ukončil namísto toho, aby na vyčkal výsledků mezinárodního dožádání, případně se informoval o jeho průběhu nebo ho urgoval.

Ověření stavu mezinárodního dožádání prostřednictvím příslušného orgánu – ministra financí, resp. Ministerstva financí – sice nelze vnímat jako povinnost v každém případě mezinárodního dožádání. Jde spíš o možnost tak učinit dle okolností konkrétního případu, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém zrušovacím rozsudku. Dle názoru krajského soudu by přitom právě v projednávaném případě dotaz na stav mezinárodního dožádání měl svůj význam; od dožádání uplynula relativně krátká doba (cca 4 měsíce) a očekávaná svědecká výpověď P. S. byla pro správce daně podstatná (nehledě na to, že byla provedena dne 12. 1. 2006, tj. ještě před vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 20. 1. 2006). Správce daně, resp. Finanční úřad Brno III přesto žádnou iniciativu k ověření stavu mezinárodního dožádání neučinil a probíhající daňovou kontrolu poněkud zkratkovitě ukončil bez výsledků mezinárodního dožádání (výpovědi P. S.), aniž tento svůj postup nějak relevantně vysvětlil či zdůvodnil.

Nelze proto považovat následnou informaci získanou v rámci mezinárodního vyžádání za způsobilou k naplnění podmínek pro nařízení obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků.

V důsledku toho také nelze považovat za správný názor žalovaného, dle kterého došlo k posunutí prekluzivní lhůty pro vyměření, resp. doměření daně do konce roku 2009. Byla-li obnova řízení nedůvodná pro absenci podmínek, za kterých ji lze nařídit, nemohl úkon v podobě rozhodnutí o nařízení obnovy řízení znamenat úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení v souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

K tomu, jaký konkrétní úkon má účinek předvídaný v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tedy přerušení lhůty pro vyměření daně nebo její dodatečné stanovení a založení běhu lhůty nové, existuje bohatá judikatura, přičemž samotné dožádání takovým úkonem není; mohou jím být pouze úkony dožádaným správcem daně provedené, jak judikoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb.NSS.

Na druhou stranu, v případě mezinárodního dožádání se o úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty jednat může, jak konstatoval Nejvyšší správní soud v posléze vydaném rozsudku ze dne 26. 6. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009 – 48, publ. pod č. 2067/2010 Sb.NSS, podle kterého: „...žádost správce daně o informace podle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., podaná zákonem stanoveným způsobem příslušnému orgánu, je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu, pokud tento úkon byl učiněn a pokud s ním byl daňový subjekt seznámen před uplynutím lhůty pro vyměření daně“.

V projednávaném případě k tomu ze spisu vyplývá, že Finanční úřad Brno III, který u žalobce prováděl daňovou kontrolu, se přípisem ze dne 29. 8. 2005 prostřednictvím žalovaného obrátil na Ministerstvo financí, Ústřední finanční a daňové ředitelství, se žádostí o informace týkající se dožádání na Slovensko v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní.

Žalovaný tuto žádost postoupil Ministerstvu financí přípisem ze dne 14. 9. 2005, č. j. 5480/05/FŘ/120, jak vyplývá z přípisu tohoto ministerstva ze dne 28. 3. 2006, č. j. 39/25830/2000-393, kterým byly žalovanému sděleny výsledky dožádání.

Ze spisu sice nelze přesně zjistit, kdy ministerstvo dožádalo příslušný slovenský orgán o informaci, nicméně podstatné je to, že tak bylo učiněno daleko před uplynutím lhůty pro vyměření, resp. doměření daně koncem roku 2006. V této lhůtě byl též žalobce prostřednictvím svého zástupce o tomto úkonu informován, neboť jak již bylo uvedeno výše, ve zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 12. 1. 2006, č. j. 3005/06/290540/6487, bylo jako ostatní zjištění za zdaňovací období 2002 mj. uvedeno, že v dané věci bylo zasláno mezinárodní dožádání. To znamená, že žádostí o mezinárodní pomoc došlo k dalšímu přerušení prekluzivní lhůty a stanovení nové lhůty pro vyměření, resp. doměření daně – do konce roku 2009.

V této lhůtě také byla obnova řízení správcem daně nařízena a nelze tudíž říci, že by byla nařízena po prekluzi práva na vyměření či doměření daně, tj. v rozporu s § 55 odst. 2 zákona o správě daní poplatků; k tomu srov. zejm. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 – 73, publ. pod č. 2055/2010 Sb.NSS, dle kterého: „...*pro nařízení obnovy řízení z úřední povinnosti je rozhodující, aby rozhodnutí o nařízení obnovy bylo vydáno a daňovému subjektu doručeno ve lhůtách pro vyměření (doměření) daně podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu (zákona o správě daní a poplatků, pozn. krajského soudu)...*“.

VII. Shrnutí a závěr

S ohledem na vše shora uvedené lze shrnout, že námitka prekluze práva doměřit či vyměřit daň a nařídit tak obnovu řízení není důvodná. Naproti tomu důvodná je námitka směřující proti tomu, že v daném případě byly splněny podmínky pro nařízení obnovy řízení podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků; tyto totiž splněny nebyly, neboť informaci získanou na základě mezinárodního dožádání nelze s ohledem na okolnosti projednávaného případu považovat za novou skutečnost či důkaz ve smyslu shora cit. ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

Krajský soud proto shledal žalobu jako důvodnou a podle § 78 odst. 1 s. ř. s. žalobou napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem krajského soudu vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku.

VIII. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení o žalobě (výrok II.) krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce měl ve věci plný úspěch, a přísluší mu proto právo na náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 2 000 Kč a které je žalovaný povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Tato povinnost byla žalovanému uložena již v předcházejícím řízení o žalobě před krajským soudem, jehož rozsudek ze dne 25. 3. 2011, č. j. 30 Ca 8/2009 – 27, byl ovšem zrušen rozsudkem Nejvyššího

správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 – 46, a vrácen k dalšímu řízení; v něm krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno výše (viz bod VII.).

Současně s ohledem na § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodl i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (výrok III.) před Nejvyšším správním soudem. Žalobce v tomto řízení ve věci úspěch neměl, nemá proto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti se tedy žalovanému, byť procesně úspěšnému, nepřiznává.

P o u č e n í : 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 21.2.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu