

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Ing. J. S.**, zastoupený JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2009, čj. 15586/09-1100-102079, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 7. 2011, čj. 3 Af 6/2010 – 44,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **se předkládají** následující předběžné otázky:

- (a) Vyplývá z práva EU, že daňový subjekt má právo být informován o rozhodnutí daňové správy podat žádost o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Má daňový subjekt právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu? Pokud daňovému subjektu takováto práva nevyplývají z práva EU, je možné, aby mu obdobná práva přiznalo právo vnitrostátní?
- (b) Má daňový subjekt právo účastnit se výsledku svědků v dožádaném státě v průběhu vyřizování žádosti o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Je dožádaný členský stát povinen předem vyrozumět daňový subjekt o tom, kdy bude výslech prováděn, pokud by byl o to dožadujícím členským státem požádán?
- (c) Je daňová správa v dožádaném členském státě při poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS povinna dodržet nějaký minimální obsah odpovědi tak, aby bylo zřejmé, z jakých zdrojů a jakým způsobem dospěla dožádaná daňová správa k poskytnutým informacím? Může daňový subjekt napadat správnost takto poskytnutých informací například z důvodu procesních vad řízení v dožádaném státě, které poskytnutí informací předcházelo? Či se uplatní princip vzájemné důvěry a spolupráce, podle něhož nelze informace poskytnuté dožádanou daňovou správou zpochybňovat?

II. Řízení **se přerušuje.**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Skutkový základ sporu v původním řízení

[1] J. S. (dále jen „stěžovatel“) byl ve zdaňovacím období roku 2004 profesionálním fotbalistou. Finanční úřad pro Prahu 10 jako správce daně na základě daňové kontroly vydal dne 28. května 2009 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Žalobci byla původně vyměřena daň ve výši 29 700 Kč, na základě výsledků daňové kontroly však byla nově stanovena ve výši 251 604 Kč. K stěžovatelově odvolání Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „žalovaný“) platební výměr změnil a daň stanovil na částku 283 604 Kč. Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze, který jeho žalobu dne 27. července 2011 zamítl. Dne 15. listopadu 2011 napadl stěžovatel rozsudek městského soudu kasační stížností u Nejvyššího správního soudu.

[2] V průběhu řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud zjistil, že část řešených otázek se dotýká práva EU, konkrétně směrnice Rady ze dne 19. 12. 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného (77/799/EHS).

[3] Stěžovatel předložil v lednu 2007 na základě výzvy finančního úřadu dvě faktury vystavené společností Solomon Group, Kft, se sídlem v Budapešti. První byla ze dne 1. června 2004 na částku 199 965 Kč. Druhá byla ze dne 22. září 2004, na částku 185 161 Kč, za služby označené jako zastupování, jednání s manažery klubů v Manchesteru, Marseille, Barceloně, dopravní náklady, propagační materiály, public relations, monitorování, webové služby, profesionální konzultace v oblasti výživy a fyziologie, právní editování dokumentů.

[4] Tyto faktury měly odpovídat realizovaným službám na základě mandátní smlouvy mezi stěžovatelem a společností Solomon Group, Kft, se sídlem v Budapešti. V ní se společnost Salomon, jako mandatář, zavázala pro stěžovatele jako mandanta zařídit intenzivní akviziční činnost zaměřenou na kluby, které jsou účastníky nejvyšších fotbalových soutěží ve vyjmenovaných zemích, mj. ve Velké Británii, Španělsku a Francii, dojednávat s obchodními partnery podmínky, včetně podmínek konkrétních smluv, poskytovat odborné konzultace v oblasti životosprávy a výživy, odborné konzultace v regeneračních procesech a fyziologii tělesné zátěže, atd. Smlouva podléhala českému právu.

[5] Finanční úřad vyzval stěžovatele, aby specifikoval smluvní spolupráci se společností Solomon. Stěžovatel vysvětlil, že s touto společností spolupracuje již od roku 2001, s výjimkou roku 2003. Spolupráce se společností Solomon byla pro stěžovatele důležitá, neboť uvažoval o přestupu do zahraniční fotbalové ligy. Činnost Solomonu měla stěžovateli umožnit další profesní vývoj.

[6] Stěžovatel poskytl přehled o jednání zástupců Solomonu se zahraničními kluby o jeho možném přestupu, a to 8. – 10. října 2004 v Marseille s kluby Olympique Marseille, AS Monaco a FC Toulouse, 10. – 12. října v Barceloně se zástupci FC Barcelona,

2. - 4. listopadu 2004 v Manchesteru se zástupci Manchester United. Dále předložil kopie letenek a ubytování v hotelu na jméno Michaela Votavová, jednatelka Solomonu. Podle finančního úřadu a následně dle žalovaného však stěžovatel nedoložil souvislost těchto cest s jednáním o eventuálním přestupu stěžovatele do zahraničních fotbalových klubů. To vyplynulo z dalšího dokazování založeného na využití procesních postupů upravených směrnicí 77/799/EHS.

[7] Finanční úřad si totiž v reakci na důkazy předložené stěžovatelem vyžádal cestou mezinárodní pomoci při správě daní stanoviska jmenovaných fotbalových klubů. V žádostech se správce daně dotazoval, zda v roce 2004 proběhlo jednání o angažmá stěžovatele u fotbalového klubu, kdo se těchto jednání účastnil za fotbalový klub a kdo za stěžovatele, kde a kdy se jednání uskutečnila, zda byl z jednání vyhotoven písemný materiál (pokud ano, žádal správce daně o jeho zaslání). Dále požádal o prověření, zda stěžovatelem označené osoby jsou skutečně agenty daného fotbalového klubu. Žádosti byly podány a odpovědi byly zprostředkovány zahraničními daňovými správami v režimu zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, směrnice Rady 77/799/EHS a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění s jednotlivými zeměmi (ve vztahu ke Francii čl. 26 smlouvy ze dne 28. 4. 2003, ve vztahu k Velké Británii čl. 25 smlouvy ze dne 5. 11. 1990, ve vztahu ke Španělsku čl. 26 smlouvy ze dne 8. 5. 1980).

[8] Z odpovědí plyne, že žádný z těchto klubů neznal ani stěžovatele, ani osoby, které měly dle tvrzení stěžovatele jednat o jeho přestupu. Konkrétně např. dle údajů britské daňové správy pan D. G., výkonný předseda fotbalového klubu Manchester United, nezná stěžovatele, o jeho přestupu nikdy nejednal ani s ním, ani s jeho agentkou Votavovou. Osoby označené jako M. G. a D. B. nejsou a nikdy nebyli zástupci fotbalového klubu Manchester United. Obdobně podle šetření francouzského správce daně SASP Toulouse Football Club nezaznamenal v šetřeném období žádný kontakt se stěžovatelem, ani s jeho agentkou slečnou Michaelou Votavovou; stěžovatelem označení pánové G. a B. jsou klubu Toulouse neznámí. Srovnatelné závěry zjistily zahraniční daňové orgány též ve vztahu k FC Barcelona a Olympique Marseille.

[9] Český finanční úřad vznesl dne 12. 4. 2007 rovněž žádost o poskytnutí informace ve vztahu k maďarské daňové správě. Stalo se tak podle zákona č. 253/2000 Sb. v návaznosti na směrnici č. 77/799/EHS a čl. 26 smlouvy mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění ze dne 14. 1. 1993. V žádosti uváděl, že v souvislosti s daňovou kontrolou vzniklo podezření, že stěžovatel snižoval svou daňovou povinnost platbami vůči společnosti Solomon, aniž došlo k poskytnutí fakturovaných služeb. K žádosti proto správce daně přiložil osm faktur, včetně dvou faktur za rok 2004. Žádal o prověření věrohodnosti těchto faktur. Dále žádal o prověření, zda doklady byly u společnosti Solomon řádně proúčtovány, zahrnuty do zdanitelných příjmů, daň odvedena do státního rozpočtu a zda došlo k uskutečnění služeb. Současně uvedl, že přestože společnost Solomon vystavuje faktury na vyšší částky nejen pro stěžovatele, nikdy nebyla a není plátcem DPH.

[10] K této žádosti odpověděla maďarská daňová správa v červenci 2008. Dle sdělení Michaely Votavové jako jednatelky Solomon Group Kft. maďarskému správci daně byly služby poskytované stěžovateli (příprava na přestup, prezentace jeho osoby) ve skutečnosti

realizované společností Solomon International Ltd. se sídlem na Bahamách. Maďarská společnost Salomon byla pouze zprostředkovatelem mezi Solomon International Ltd. a stěžovatelem. Maďarská společnost zprostředkovávala objednávky od stěžovatele pro společnost Solomon International Ltd. Materiály týkající se stěžovatele (jidelníček, programy na zlepšení výkonnosti, monitoring, PR materiály) předával pan G., výkonný ředitel Solomon International Ltd., přímo paní M. Votavové, ta je pak předávala stěžovateli. Uhrazené částky za poskytnuté služby předávala paní M. Votavová společnosti Solomon International. Za tyto činnosti si maďarská společnost účtovala provizi, kterou ve svém účetnictví vedla jako oddělený příjem. Z tohoto příjmu nebyla placena daň. Maďarská společnost provizi nikdy společnosti Solomon International nefakturovala, kalkulovala ji na základě prohlášení společnosti Solomon International. Maďarská společnost podala řádné daňové přiznání pouze za zdaňovací období 2002 – 2004. Faktury a platební poukazy nebyly na začátku daňové kontroly evidovány v účetnictví maďarské společnosti; daňové přiznání se tudíž nezakládá na skutečnosti. Paní M. Votavová sdělila, že neví, kdo a jak připravoval stěžovateli jídelníček, programy na zlepšení výkonnosti, monitoring, PR materiály. Maďarská Solomon neměla žádné zaměstnance, jejím jediným dodavatelem byla společnost Solomon International Ltd. Maďarská společnost nedisponuje vystavenými objednávkami na poskytované služby. Maďarská daňová správa uzavřela svou informaci tak, že poskytnuté informace by mohly být věrohodně ověřeny jen tehdy, pokud by byla provedena daňová kontrola u společnosti Solomon International Ltd. se sídlem na Bahamách.

[11] Výslech Michaely Votavové v České republice provedl finanční úřad dne 5. června 2008, tedy ještě před doručením informací z maďarské strany. Michaela Votavová odmítla svědeckou výpověď podle § 8 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť výpověď by způsobila nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. Policie totiž v souvislosti s činností společnosti Solomon prováděla předběžné šetření. Michaela Votavová potvrdila jen to, že mandátní smlouvu podepsala se stěžovatelem vskutku společnost Solomon Group Kft. se sídlem v Budapešti.

II.

Relevantní právní úprava Unie a vnitrostátní právní úprava

II.A Právo EU

[12] *Listina základních práv Evropské unie* (Úř. věst. EU C 303, s. 1)

Článek 41

„Právo na řádnou správu

[...]

2. Toto právo zahrnuje především:

a) právo každého být vyslechnut před přijetím jemu určeného individuálního opatření, které by se jej mohlo nepříznivě dotknout;“

[13] *Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní*, Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63

„Článek 1

Obecná ustanovení

1. Příslušné orgány členských států si v souladu s touto směrnicí navzájem poskytují veškeré údaje, které by jim mohly umožnit správné vyměření daní z příjmů a majetku [...]
2. Za daně z příjmů a z majetku se považují, bez ohledu na způsob výběru, veškeré daně vyměřené z celkového příjmu, celkového majetku nebo z částí příjmů nebo majetku, včetně daní ze zisku z převodu movitého a nemovitého majetku, daní z objemu mezd a platů placených podniky a daní z přírůstku hodnoty majetku.
3. Stávající daně podle odstavce 2 jsou zejména tyto:
[...]
v České republice:
Daně z příjmů
[...]"

„Článek 2

Výměna na dožádání

1. Příslušný orgán některého členského státu může v jednotlivém případě požádat příslušný orgán jiného členského státu o sdělení údaje podle čl. 1 odst. 1. Příslušný orgán dožádaného členského státu není povinen žádosti vyhovět, má-li za to, že příslušný úřad žádajícího státu nevyčerpal vlastní obvyklé zdroje údajů, kterých mohl v daném případě využít, aniž by tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.
2. Ke sdělení údaje podle odstavce 1 případně provede příslušný orgán dožádaného členského státu nezbytná šetření.
K získání požadovaných údajů postupuje dožádaný orgán nebo správní orgán, na který se dožádaný orgán obrátí, jako by postupoval při plnění vlastních úkolů nebo na dožádání jiného orgánu svého členského státu.
[...]"

„Článek 6

Spolupráce úředníků zúčastněného státu

K použití předchozích ustanovení se mohou příslušný orgán členského státu, který poskytuje údaj, a příslušný orgán členského státu, pro který je údaj určen, dohodnout konzultačním postupem podle článku 9, že bude povolena přítomnost pracovníků správce daně zúčastněného členského státu v členském státě, který poskytuje údaj. Prováděcí pravidla k první větě budou rovněž stanovena tímto konzultačním postupem.

Článek 7

Ustanovení o utajení

1. Všechny údaje, které členský stát obdrží podle této směrnice, musí být v tomto státě utajeny stejně jako údaje zjištěné podle jeho vnitrostátních předpisů. V každém případě tyto údaje
 - mohou být zpřístupněny jen osobám přímo zapojeným do vyměření daně nebo správního přezkoumání vyměření daně,
 - mohou být dále sděleny jen v rámci soudního nebo správního řízení o sankcích, pokud se týká vyměření daně nebo přezkoumání vyměření daně, a to jen osobám přímo zúčastněným na tomto řízení; tyto údaje však mohou být zveřejněny při veřejném soudním jednání nebo v soudním rozsudku, pokud proti tomu příslušný úřad členského státu, který údaje poskytl, při jejich prvním předání nevznesl námitku,
[...]"

„Článek 8

Meze výměny údajů

1. Tato směrnice neukládá členskému státu, od kterého jsou údaje požadovány, aby provedl šetření nebo poskytl údaje, pokud jeho právní předpisy nebo správní praxe neoprávňují příslušné orgány tohoto členského státu k provedení takového šetření nebo ke shromažďování takových údajů.

[...]“

II.B Dvoustranné mezinárodní smlouvy

[14] *Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, ze dne 28. 4. 2003 (publ. pod č. 79/2005 Sb. m. s.)*

„Čl. 26

Výměna informací

1. Příslušné úřady smluvních států si budou vyměňovat takové informace, jaké jsou nutné pro provádění ustanovení této smlouvy nebo vnitrostátních právních předpisů smluvních států, které se vztahují na daně, jež jsou předmětem Smlouvy, pokud zdanění, které upravují, není v rozporu se Smlouvou. Výměna informací není omezena článkem 1. Veškeré informace obdržené smluvním státem budou udržovány v tajnosti stejným způsobem jako informace získané podle vnitrostátních právních předpisů tohoto státu a budou poskytnuty pouze osobám nebo úřadům (včetně soudů a správních úřadů), které se zabývají vyměřováním nebo vybíráním daní, na něž se Smlouva vztahuje, vymáháním nebo trestním stíháním ve věci těchto daní nebo rozhodováním o opravných prostředcích ve vztahu k těmto daním. Tyto osoby nebo úřady použijí tyto informace jen k těmto účelům. Mohou sdělit tyto informace při veřejných soudních řízeních nebo v soudních rozhodnutích.

2. Ustanovení odstavce 1 nebudou v žádném případě vykládána tak, že ukládají některému smluvnímu státu povinnost:

a) provést správní opatření, která by porušovala právní předpisy a správní praxi tohoto nebo druhého smluvního státu;

b) poskytnout informace, které nemohou být získány na základě právních předpisů nebo v běžném správním řízení tohoto nebo druhého smluvního státu;

c) poskytnout informace, které by odhalily jakékoliv obchodní, podnikové, průmyslové, komerční nebo profesní tajemství nebo obchodní postup, nebo informace, jejichž sdělení by bylo v rozporu s veřejným pořádkem.“

[15] *Smlouva mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a zisků z majetku, ze dne 5. 11. 1990 (publ. pod č. 89/1992 Sb.)*

„Čl. 25

Výměna informací

1. Příslušné úřady smluvních států si budou vyměňovat informace nutné pro aplikaci ustanovení této smlouvy nebo vnitrostátních právních předpisů smluvních států, které se vztahují na daně, jež jsou předmětem této smlouvy, pokud zdanění, které upravují, se řídí touto smlouvou. Takto sdělené informace budou považovány za tajné a nebudou sděleny žádným osobám jiným než osobám (včetně soudů a správních úřadů), které se zabývají

vyměřováním a nebo vybíráním daní, na něž se vztahuje tato smlouva, vymáháním nebo trestním stíháním ve věci těchto daní nebo rozhodováním o opravných prostředcích. Tyto osoby nebo úřady použijí takovéto informace při veřejných soudních řízeních nebo v právních rozhodnutích.

2. Ustanovení odstavce 1 nebudou v žádném případě vykládána tak, že ukládají příslušným orgánům některého smluvního státu povinnost:

(a) provést správní opatření, která by porušovala právní předpisy nebo správní praxi některého smluvního státu;

(b) sdělit informace, které by nemohly být získány na základě právních předpisů nebo v normálním správním řízení tohoto nebo druhého státu;

(c) sdělit informace, které by odhalily obchodní, průmyslové, hospodářské nebo výrobní tajemství nebo obchodní postup, nebo jejichž sdělení by bylo v rozporu s veřejným pořádkem.“

[16] *Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Španělskem o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku*, ze dne 8. 5. 1980 (publ. pod č. 23/1982 Sb.)

„Čl. 26

Výměna informací

1. Příslušné úřady smluvních států si budou vyměňovat informace nutné pro provádění této smlouvy a vnitrostátních zákonů smluvních států ve věci daní, na které se tato smlouva vztahuje, pokud zdanění podle nich bude v souladu s touto smlouvou. Všechny informace takto vyměněné budou považovány za tajné a mohou být sděleny jen osobám nebo úřadům a soudům pověřeným vyměřováním, vybíráním nebo vymáháním daní, které jsou předmětem této smlouvy, nebo trestním stíháním ve věci těchto daní.

2. Ustanovení odstavce 1 nebudou v žádném případě vykládána tak, že ukládají jednomu ze smluvních států povinnost:

a) provést administrativní opatření, která by se odchylovala od zákonů nebo správní praxe tohoto nebo druhého smluvního státu;

b) sdělit údaje, které by nemohly být dosaženy na základě zákonů nebo v řádném správním řízení tohoto nebo druhého smluvního státu;

c) poskytnout informace, které by odhalily živnostenské, podnikové, průmyslové, obchodní nebo profesionální tajemství nebo obchodní postup nebo informace, jejichž sdělení by bylo v rozporu s veřejným pořádkem (ordre public).“

[17] *Smlouva mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku*, ze dne 14. 1. 1993 (publ. pod č. 22/1995 Sb.)

„Čl. 26

Výměna informací

1. Příslušné úřady smluvních států si budou vyměňovat informace nutné pro aplikaci ustanovení této smlouvy nebo vnitrostátních právních předpisů smluvních států, které se vztahují na daně, jež jsou předmětem této smlouvy, pokud zdanění, které upravují, není v rozporu s touto smlouvou. Výměna informací není omezena článkem 1. Veškeré informace obdržené smluvním státem budou udržovány v tajnosti stejným způsobem jako informace obdržené podle vnitrostátních zákonů tohoto státu a budou sděleny pouze osobám nebo úřadům (včetně soudů a správních úřadů), které se zabývají vyměřováním

nebo vybíráním daní, na něž se vztahuje tato smlouva, trestním stíháním ve věci těchto daní nebo rozhodováním o opravných prostředcích. Tyto osoby nebo úřady použijí takovéto informace jen k těmto účelům. Mohou uplatnit tyto informace při veřejných soudních řízeních nebo v právních rozhodnutích. Obdržené informace budou udržovány v tajnosti na požádání smluvního státu, který informace poskytl.

2. Ustanovení odstavce 1 nebudou v žádném případě vykládána tak, že ukládají některému smluvnímu státu povinnost:

a) provést správní opatření, která by porušovala právní předpisy nebo správní praxi některého smluvního státu;

b) sdělit informace, které by nemohly být získány na základě právních předpisů nebo v normálním správním řízení tohoto nebo druhého státu;

c) sdělit informace, které by odhalily obchodní, hospodářské, úřední, průmyslové, komerční nebo profesní tajemství nebo obchodní postup, nebo jejichž sdělení by bylo v rozporu s veřejným pořádkem.“

II.C České zákony

[18] *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*

„§ 1

Předmět úpravy

(1) Tento zákon upravuje postup a podmínky, za kterých orgány České republiky poskytují, požadují nebo přijímají v zájmu zajištění správného vyměření a placení daní mezinárodní pomoc při jejich správě, a to

a) na základě mezinárodní smlouvy, která je součástí právního řádu, ve vztahu ke státu, který je stranou této mezinárodní smlouvy,

b) v souladu s právem Evropských společenství¹a) ve vztahu k členským státům Evropské unie.

[...]

§ 3

Příslušnost správců daně

[...]

(3) Příslušný orgán postupuje při poskytování pomoci příslušnému úřadu státu uvedenému v § 1 odst. 1 písm. a) a b) (dále jen "příslušný úřad smluvního státu") tak, jako by se jednalo o spolupráci s orgány České republiky, přičemž se uplatní postup podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní a poplatků.

[...]

§ 7

Přímá spolupráce pracovníků daňových správ

(1) Pro účely poskytování informací podle § 4 až 6 může příslušný orgán postupem podle § 11 odst. 1 nebo 2 povolit přítomnost pracovníka daňové správy smluvního státu u příslušného orgánu a jeho součinnost s ním v rozsahu vymezeném povolením.

(2) Pracovníci daňové správy smluvního státu mají v rozsahu vymezeném v povolení podle odstavce 1 postavení pracovníků příslušného orgánu.

(3) Příslušný orgán může dožadovat příslušný úřad smluvního státu o povolení součinnosti pracovníků příslušného orgánu u daňové správy smluvního státu.“

[19] *Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků*

„§ 16

Daňová kontrola

[...]

(4) Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo

e) klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření,

[...]"

„§ 31

Dokazování

[...]

(2) [...] O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení."

II.D Judikatura Nejvyššího správního soudu

[20] Ve svém rozsudku ze dne 30. ledna 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS (*EURO PRIM*), Nejvyšší správní soud konstatoval, že je-li prováděn důkaz výsledkem svědka, má daňový subjekt právo být o provádění svědecké výpovědi správcem daně včas vyrozuměn (§ 31 odst. 2 věta třetí zákona o správě daní a poplatků). Smyslem a účelem takového vyrozumění je umožnit daňovému subjektu být výsledku přítomen a klást svědkovi otázky [viz § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků]. Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost výpovědi svědka. Svědek se tak k otázkám vyjádří jak z perspektivy správce daně, tak stěžovatele. Oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. *„Zajištění reálné možnosti účasti při výsledku svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost - svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výsledku svědků a jejich nabazování listinnými důkazy, například protokoly o výsledku pořizovanými v jiných řízeních [...]"*

[21] Ve svém rozsudku ze dne 26. března 2009, čj. 5 Afs 51/2008 - 95, na právě cit. judikaturu Nejvyšší správní soud navázal. V rozsudku reagoval na situaci, v níž český správce daně využil mezinárodní právní pomoci ve vztahu k Itálii, kde byl mimo jiné proveden výslech svědka. Soud interpretoval směrnici 77/799/EHS a dospěl k závěru, že český správce daně měl *„požádat italskou stranu, aby vedla výslech rovněž v souladu s českým daňovým řádem, což by ve skutečnosti neznamenalo nic jiného, než že by o výsledku uvědomila v dostatečném předstihu stěžovatele a umožnila mu tak výsledku se účastnit a klást svědkovi (v případě potřeby za pomoci tlumočnicka) dotazy."* Jen tehdy, pokud by dožádaný italský správce daně takový postup s odkazem na italské právo odmítl, byl by český správce daně oprávněn použít jako důkaz informaci o výpovědi svědka, kterou by italská strana pořídila v souladu se svým právem.

[22] Podle cit. rozsudku čj. 5 Afs 51/2008 – 95: „*aniž by chtěl Nejvyšší správní soud spekulovat o obsahu italských předpisů týkajících se výsledku svědků v daňovém řízení, je zřejmé, že samotný dvoustranný právní rámec upravující mezinárodní spolupráci ve věcech daní mezi českými a italskými finančními orgány takové žádosti české strany nebrání, či spíše ji podporuje.*“ Nejvyšší správní soud zdůraznil, že směrnice 77/799/EHS upravuje také přítomnost pracovníků správce daně dožadujícího státu při úkonech ve státě dožádaném. Ustanovení § 3 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, stanoví, že dožádaný český orgán postupuje podle českého zákona o správě daní a poplatků (srov. bod [18] shora). Procesní práva, o jejichž respektování by měla být italská strana požádána, včetně práva českého daňového subjektu být účasten na výsledku svědka v Itálii, budou v případě opačné žádosti na české straně garantována i vůči italskému daňovému subjektu. Soud proto uzavřel, že cestou mezinárodní pomoci při správě daní získaný záznam výpovědi jmenovaného svědka lze použít jen tehdy, pokud se „*finanční orgány nejprve pokusily získat tuto výpověď formou řádného výsledku, u nějž by byla garantována procesní práva stěžovatele jakožto daňového subjektu.*“

III.

Rozbor předkládaných předběžných otázek

[23] Několik námitek vznesených před soudem v řízení o kasační stížnosti se přímo dotýká interpretace směrnice 77/799/EHS. Stěžovatel tvrdí, že správce daně získal informace od zahraničních daňových správ nezákonným způsobem. Stěžovatel především tvrdí, že měl právo být informován o záměru odeslat žádost podle zákona č. 253/2000 Sb. a směrnice 77/799/EHS. To by využil k případné formulaci vlastních otázek. Dále tvrdí, že měl právo se účastnit výsledků třetích osob realizovaných zahraničními daňovými správami v rámci mezinárodní pomoci. Konečně kritizuje podobu informací, které byly české daňové správě dodány od daňových správ Francie, Španělska a Velké Británie, neboť z těchto informací není vůbec patrné, jak k nim tamní daňové správy dospěly (zda výsledkem svědků, telefonem, písemným stykem či jinak). Soud má za to, že k zodpovězení těchto otázek potřebuje interpretaci práva EU Soudním dvorem EU.

[24] Soud uvědomil o svém záměru podat předběžnou otázku též stěžovatele a žalovaného. Zatímco stěžovatel se ve stanovené lhůtě nevyjádřil, žalovaný vyjádření podal. V něm uvádí, že veškerá dožádání provádí prostřednictvím Ministerstva financí ČR v souladu s právem EU, zejména se směrnicí 77/799/EHS. V žádostech o informace v této věci český správce daně žádal zahraniční daňové správy o poskytnutí určitých informací. Nežádal o provedení výsledku svědků. V návaznosti na rozsudek čj. 5 Afs 51/2008 – 95 (viz body [21] a [22] shora) žalovaný učinil obecná opatření, kterými se snaží realizovat právo českého daňového subjektu účastnit se výsledku svědků v zahraničí. V případě, že český správce daně potřebuje zjistit informace výsledkem svědka, je v žádosti uveden požadavek na výsledek svědka a žádost o sdělení data a místa konání výsledku. Pokud zákony dožádané země umožňují přítomnost třetích osob u výsledku svědků, je český daňový subjekt o datu a místu konání výsledku informován. Je na daňovém subjektu, zda se výsledku zúčastní. Jestliže naopak zákony dožádané země zakazují účast třetí osoby u výsledku svědka, je o tom daňový subjekt informován. Žalovaný zdůraznil, že tyto procedury podstatně komplikují a prodlužují daňové řízení s cizím prvkem. Zmínil rovněž řadu zcela

nevyjasněných otázek (otázka jednacího jazyka při umožnění práva daňového subjektu klást svědkům otázky, dopad toho, pokud se předvolaný svědek nedostaví atd.).

[25] Soud si je vědom judikatury Soudního dvora, z níž plyne, že směrnice 77/799/EHS „zavedla povinnosti vzájemné pomoci. I když v oblastech spadajících pod tuto směrnici není povinnost pomoci neomezená, nemění to nic na skutečnosti, že uvedená směrnice zavádí rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států, který neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány třetí země, nepřijaly-li tyto žádný závazek vzájemné pomoci“ [takto např. bod 61 rozsudku SD EU (velkého senátu) ze dne 18. prosince 2007 ve věci *Skatteverket proti A*, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531]. Na první pohled se tedy směrnice jeví jako předpis zakotvující autonomní mechanismus mezinárodní spolupráce, který nedává daňovému subjektu žádná procesní práva. Takovýto názor pravděpodobně zaujal na okraj svého rozhodnutí též Soudní dvůr v bodě 31 rozsudku ze dne 27. září 2007, *Twoh International* (C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897).

[26] První otázku, kterou stěžovatel klade, je to, zda má daňová správa jednoho členského státu před odesláním dožádání jinému členskému státu Unie povinnost konzultovat s daňovým subjektem znění jednotlivých otázek, respektive ho vůbec uvědomit o odeslání žádosti. Nejvyšší správní soud proto musí zjistit, zda takovéto eventuální právo plyne ze směrnice nebo z jiných pramenů práva EU, nebo zda právo EU ponechává řešení této otázky v duchu principu procesní autonomie členských států na právu každého členského státu.

[27] Další otázkou, kterou stěžovatel klade, je jím tvrzené právo účastnit se dokazování prováděného v dožádaném státě. Stěžovatel především míří na účast u výsledku svědků, prováděného v dožádaném státě. Tvrdí, že měl právo být účasten u výsledku v Maďarsku (srov. k tomu bod [10] shora). Lze si však jen obtížně představit, jak realizovat právo daňového subjektu účastnit se výsledku svědka v jiném členském státě. Text směrnice 77/799/EHS s tím vůbec nepočítá. Směrnice řeší velmi obecně jen otázku účasti pracovníků správce daně dožadující státu v průběhu dokazování v dožádaném státě, i tato možnost je však dost omezená. Vstřícnější a konkrétnější vůči účasti zástupců daňové správy v zahraničí je nová směrnice 2011/16/EU ze dne 15. února 2011, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, Úř. věst. L 64, s. 1 (srov. bod 13 odůvodnění a čl. 11 směrnice). I nová směrnice však o účasti právních zástupců daňového subjektu při dokazování v zahraničí naprosto mlčí; bod 28 odůvodnění této směrnice však říká, že směrnice dodržuje základní práva a ctí zásady uznávané zejména Listinou základních práv Evropské unie.

[28] SD EU ve věci z 18. prosince 2008, *Sopropé* (C-349/07), Sb. rozh. s. I - 10369, mj. uvedl, že dodržování práva na obhajobu „představuje obecnou zásadu práva Společenství, která se použije, jestliže správní orgán zamýšlí přijmout akt proti určité osobě, který nepříznivě zasahuje do jejího právního postavení“ (bod 36). „Podle této zásady musí být osobám, kterých se týkají rozhodnutí významně ovlivňující jejich zájmy, umožněno užitečně vyjádřit jejich stanovisko ohledně skutečností, na kterých správní orgán zamýšlí založit své rozhodnutí. Musí za tímto účelem disponovat dostatečnou lhůtou“ (bod 37). Je samozřejmě otázkou, zda „rozhodnutím významně ovlivňujícím zájmy“ stěžovatele bylo rozhodnutí českého správce daně o žádosti o informace podle směrnice 77/799/EHS. Na stejnou otázku

lze ovšem vztáhnout též Listinu základních práv EU. V případě žádosti o údaje týkající se daňového subjektu by mohlo jít o „*přijetí jemu určeného individuálního opatření, které by se jej mohlo nepříznivě dotknout*“, což by odůvodňovalo právo daňového subjektu být slyšen ve smyslu čl. 41 odst. 2 písm. a) Listiny základních práv EU.

[29] Závěr, podle něhož daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu dokazování v jiném členském státě Unie, by snížil ochranu procesních práv podle českého práva (srov. body [18] až [22] shora) ve srovnání se situací, kdy půjde o čistě vnitrostátní daňové řízení. Jinými slovy, zatímco při dokazování v České republice by daňový subjekt měl právo se výsledku účastnit, klást svědkovi otázky atd., při dokazování na základě dožádání v jiném státě EU by takovéto právo vůbec neměl.

[30] V tomto případě se český finanční úřad pokusil vyslechnout jednatelku maďarské společnosti Solomon v Česku. Ta ale odmítla vypovídat s ohledem na hrozící nebezpečí trestního stíhání. Výslehu měl právo se účastnit i stěžovatel, případně jeho zástupce. Mezitím český finanční úřad směřoval své otázky v souladu se směrnicí 77/799/EHS do Maďarska. Maďarskou správu o výslech jednatelky nežádal. Maďarský správce daně její výslech provedl. Výsledky tohoto výslehu (nikoliv jeho celý obsah) jsou založeny ve správním spise (blíže viz bod [10] shora). Stěžovatel se domnívá, že měl právo být u výslehu a klást jednatelce otázky. Toto jeho údajné právo mělo být porušeno.

[31] Z argumentů srovnávacího práva lze dospět k názoru, že procesní práva daňových subjektů jsou v Evropě upravena velmi různě. Z informací obsažených na stránce European Association of Tax Law Professors (EATLP)¹ je patrné, že postavení daňového subjektu v dožadujícím se státě je obecně velmi slabé. Například v Rakousku není vůbec stranou řízení o dožádání podle směrnice 77/799/EHS, o dožádání se předem vůbec nedozví. Stejně tomu je ve Švédsku, Finsku, Velké Británii atd. Naproti tomu v Belgii je daňová správa povinná za určitých okolností daňový subjekt o podání žádosti informovat, a to pokud jde o žádost ve čtvrtém a pátém roce po vzniku daňové povinnosti.²

[32] Navíc se jeví, že jednotlivé členské státy EU přistupují k dokazování v daňovém řízení a k právu daňových subjektů na účast při výslehu svědků dokonce i v čistě domácím řízení velmi různě. Zdaleka ne ve všech evropských zemích mají daňové subjekty obdobná práva na účast u výslehu svědků a kladení otázek, jako je tomu v právu českém. Proto je jen obtížně představitelné mechanicky požadovat na daňových orgánech dožádaného státu dodržování standardů daňového procesu platných v dožadujícím státě. Současně se může jevit jako problematické, aby bylo právo účastnit se výslehu svědků realizováno vždy v závislosti na procesní úpravě daňového řízení v dožádaném státě.

[33] Jako poslední otázku, která vyvstala z námitky stěžovatele, lze zmínit podobu informací poskytnutých dožádanou daňovou správou Velké Británie, Francie a Španělska (k tomu detailně bod [8] shora). Například dožádaná britská daňová správa české daňové správě sdělila, že „*pan D. G., výkonný předseda fotbalového klubu Manchester United, nezná stěžovatele, o jeho přestupu nikdy nejednal ani s ním, ani s jeho agentkou Votavovou. Osoby*

¹ Kongres v Santiagu v roce 2009, dostupné na internetové stránce http://www.eatlp.org/index.php?option=com_content&view=article&id=56&Itemid=144

² Vše dle národních zpráv, dohledatelných na internetové stránce cit. v předchozí poznámce pod čarou.

označené jako M. G. a D. B. nejsou a nikdy nebyli zástupci fotbalového klubu Manchester United.“ Stěžovatel nicméně namítá, že není jasné, jak k tomuto závěru dožádaná daňová správa dospěla: výsledkem, dopisem, e-mailem, telefonem? Bylo to v souladu s tamními právními předpisy? Stěžovatel říká: „Z výsledků mezinárodního dožádání lze dovodit pouze takový závěr, který někdo, neznámo kdo, přednesl. Není tedy zřejmé, s kým vlastně bylo jednáno, kdo a jakou formou byl k této otázce dotázán.“

[34] Lze jistě pochybovat, zda je určení formy zjištění informace dožádanou daňovou správou podstatné. Z logiky směrnice 77/799/EHS se jistě nabízí odpověď, že daňový subjekt nemůže zpochybnit proces zjištění informace v dožádaném státě včetně eventuálních procesních vad řízení v dožádaném státě, které poskytnutí informací předcházelo. Uplatní se totiž princip vzájemné důvěry a spolupráce, podle něhož nelze informace poskytnuté dožádanou daňovou správou zpochybňovat. Bylo-li by možno údaje poskytnuté dožádaným členským státem zpochybnit z důvodu nedostatku formálních náležitostí odpovědi dožádaného státu, mohlo by to vést k popření důkazní hodnoty tohoto dokumentu.

[35] Právě predestinovaná (možná) odpověď na druhou stranu znesnadňuje možnost následné obrany stěžovatele. Stěžovatel namítá, že neví, jak se má vyjádřit, nebo dokonce vyvrátit informace sdělené zahraniční daňovou správou. Neví totiž, z jakého zdroje ony informace pocházejí. Informace některých zahraničních daňových správ dokonce ani neuvádějí, kdo konkrétně v daném fotbalovém klubu byl zdrojem určité informace (například zpráva poskytnutá z Francie, kde se jen obecně hovoří o informacích zjištěných z SASP Toulouse Football Club a Olympique Marseille).

IV. Závěr

[36] Nejvyšší správní soud proto pokládá Soudnímu dvoru EU následující otázky:

- (a) Vyplývá z práva EU, že daňový subjekt má právo být informován o rozhodnutí daňové správy podat žádost o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Má daňový subjekt právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu? Pokud daňovému subjektu takováto práva nevyplývají z práva EU, je možné, aby mu obdobná práva přiznalo právo vnitrostátní?
- (b) Má daňový subjekt právo účastnit se výslechu svědků v dožádaném státě v průběhu vyřizování žádosti o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS? Je dožádaný členský stát povinen předem vyrozumět daňový subjekt o tom, kdy bude výslech prováděn, pokud by byl o to dožadujícím členským státem požádán?
- (c) Je daňová správa v dožádaném členském státě při poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS povinna dodržet nějaký minimální obsah odpovědí tak, aby bylo zřejmé, z jakých zdrojů a jakým způsobem dospěla dožádaná daňová správa k poskytnutým informacím? Může daňový subjekt napadat správnost takto poskytnutých informací například z důvodu procesních vad řízení v dožádaném státě, které poskytnutí informací předcházelo? Či se uplatní princip vzájemné důvěry a spolupráce, podle něhož nelze informace poskytnuté dožádanou daňovou správou zpochybňovat?

V.
Přerušení řízení

[37] V návaznosti na položení předběžných otázek Nejvyšší správní soud dle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o předložených otázkách rozhodne, bude v řízení pokračováno (§ 48 odst. 5 s. ř. s.).

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

V Brně dne 3. dubna 2012

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu