

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **V. J.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2008, č. j. 14808/08-1102-703207, ve věci daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 3. 2011, č. j. 30 Ca 8/2009 - 27,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 3. 2011, č. j. 30 Ca 8/2009 - 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 17. 10. 2008, č. j. 14808-110207, jímž bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hodoníně (dále též „finanční úřad“) ze dne 29. 10. 2007, č. j. 106179/07/309911/5433. Tímto rozhodnutím finanční úřad na základě výsledků obnoveného řízení dodatečně žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 37 660 Kč.

Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že v dané věci nebyla splněna jedna z podmínek pro obnovu řízení dle § 54 odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a

poplatků“). Krajský soud vyšel z toho, že svědecká výpověď Ing. P. S., která byla předmětem mezinárodního dožádání a jejíž získání od slovenských daňových orgánů odůvodňovalo obnovu řízení, byla provedena již dne 12. 1. 2006. K jejímu provedení tak došlo ještě před tím, než byl dne 20. 1. 2006 vydán platební výměr ve věci. Krajský soud konstatoval, že stěžovateli či prvostupňovému správci daně nic nebránilo, aby si u dožádaného slovenského orgánu např. telefonicky ověřil aktuální stav mezinárodního dožádání buď přímo, nebo prostřednictvím Ministerstva financí, ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole, popř. před vydáním platebního výměru. Tuto nedostatečnou komunikaci pak nelze přičítat k tíži žalobce a naplňovat tak podmínky pro obnovu řízení. Krajský soud nepovažoval svědeckou výpověď získanou od slovenských orgánů v rámci mezinárodního dožádání za novou skutečnost, která nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna již v původním řízení. Jelikož byla obnova řízení nařízena, aniž by byla splněna jedna z podmínek v § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost.

Stěžovatel proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost, v níž uvedl, že krajský soud porušil dispoziční zásadu, pokud nerespektoval obsahové vymezení žalobního bodu. Stěžovatel má za to, že žalobce v žalobě svou námitkou, že dožádání svědka bylo provedeno v rámci daňové kontroly, nepoukazoval na dobu uskutečnění svědecké výpovědi, ale na dobu, kdy byl učiněn podnět správce daně k mezinárodnímu dožádání. Dle stěžovatele je rozdíl mezi dožádáním svědka, jakožto začátkem procesu, a následně uskutečněnou svědeckou výpovědí, jejíž obsah byl později sdělen správci daně, který dal podnět k dožádání. Krajský soud tedy zjevně rozšířil žalobní bod tak, aby výsledkem jeho přezkoumání mohlo být zjištění o zavinění správce daně.

Stěžovatel dále namítl, že ukončení daňové kontroly konstatováním, že některá z prověřovaných oblastí je předmětem mezinárodního dožádání, a není tedy uzavřena, byla za platnosti zákona o správě daní a poplatků zcela obvyklou praxí. Šlo o to, aby daňový subjekt nebyl blokován neukončenou kontrolou pro případ jeho vůle podat dodatečné daňové přiznání a aby mu nenarůstal úrok z prodlení v návaznosti na zjištění při kontrole již provedená. Zahraniční daňová správa nemá stanoveny lhůty pro vyřízení dožádání a po dobu čekání by mohl daňový subjekt namítat nečinnost. Jakmile následně obdržel správce daně výsledky šetření provedené zahraniční daňovou správou, využíval se institut obnovy řízení, v případě, že to zjištění odůvodňovala. V dané věci byl stěžovatelem pověřen Finanční úřad Brno III, resp. jeho specializované oddělení, k provedení daňové kontroly, dodatečný platební výměr pak vydával Finanční úřad v Hodoníně. Správcem daně, jehož se poté jedině týkal důvod obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, byl Finanční úřad v Hodoníně, který se dozvěděl o výsledku mezinárodního dožádání až 28. 6. 2006. Správcem daně, jehož „zavinění“ krajský soud konstatoval, tak nemůže být celá česká daňová správa či dokonce zahraniční daňový úřad.

Stěžovatel také poukázal na to, že forma mezinárodní spolupráce při správě daní je jednoznačně upravena zákonem 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, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci při správě daní“), a mezinárodními smlouvami. Tyto předpisy neumožňují volit si jakoukoli formu spolupráce. Jde o spolupráci mezistátní, vykonávanou vždy prostřednictvím

ústředních orgánů daňové správy. Jménem České republiky jedná Ministerstvo financí, příp. jím pověřený správce daně. V daném případě byl požadavek na informace formulován prvostupňovým správcem daně a přes nadřízené finanční ředitelství postoupen Ministerstvu financí, Ústřednímu finančnímu a daňovému ředitelství, které předalo žádost slovenskému ústřednímu orgánu. Stejnou cestou pak bývá doručován i výsledek dožádání. V průběhu dožádání není ústřední orgán ani finanční úřad jakkoli informován (např. o tom, který z úřadů zahraniční daňové správy požadovaný úkon provádí) a právní předpisy nedávají finančním úřadům pravomoc k tomu, aby si takové údaje zjišťovaly. Finanční úřad nemůže přímo oslovovat ani ústřední orgán zahraniční daňové správy, ani jakýkoli nižší článek a zjišťovat, co se v dožádané věci odehrává. Nečiní tak ani ústřední orgány mezi sebou. Názor soudu o nedostatečné komunikaci je tak dle stěžovatele zcela mimo zákonný rámec. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze správního spisu vyplynuly tyto pro věc podstatné skutečnosti:

U žalobce byla dle protokolu o ústním jednání č. j. 195686/03/290540/6487 dne 19. 11. 2003 zahájena daňová kontrola, která se týkala mj. daně z příjmů fyzických osob za rok 2002. Daňová kontrola byla prováděna ze strany Finančního úřadu Brno III, který byl k jejímu provedení pověřen, jinak daňové řízení se žalobcem vedl Finanční úřad v Hodoníně. Zpráva o výsledku daňové kontroly byla se žalobcem projednána dne 12. 1. 2006 se zjištěním, že žalobce vykázal daňovou povinnost na dani z příjmů fyzických osob za rok 2002 nesprávně nižší o 37 660 Kč. Vedle závěrů, že daňová povinnost byla o uvedenou částku vykázána nesprávně nižší, je ve zprávě ke zdaňovacímu období roku 2002 uvedeno, že předmětem kontroly byla též problematika vkladů do podnikání žalobce ve výši 48 000 000 Kč, které byly dle sdělení žalobce získány půjčkou od slovenského občana P. S. Zpráva o daňové kontrole konstatuje, že ohledně těchto finančních prostředků bylo zasláno mezinárodní dožádání na Slovensko, ale správce daně v době sepisu zprávy na ně neobdržel odpověď, a proto zmíněné vklady nebyly zahrnuty do hodnocení doměření daně v částce 37 660 Kč. Dne 20. 1. 2006 byl vydán dodatečný platební výměr č. 1060000024, č. j. 4751/06/309911/54433, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 ve výši 37 660 Kč.

Co se týče mezinárodního dožádání, v neveřejné části daňového spisu je založena žádost Finančního úřadu Brno III ze dne 29. 8. 2005 adresovaná Ministerstvu financí, Ústřednímu finančnímu a daňovému ředitelství, prostřednictvím Finančního ředitelství v Brně o dožádání informace ze Slovenska týkající se peněžních vkladů do podnikání žalobce ze strany slovenského občana P. S. Výpověď této osoby před Daňovým úřadem v Košicích se uskutečnila dne 12. 1. 2006 a z výpovědi tohoto slovenského občana vyplynulo, že neměl kontakty s nikým z ČR a žádné finanční prostředky nikomu v ČR neposkytoval. Dále vypověděl, že měl syna stejného jména, který s ním žil na stejné adrese do roku 2004, kdy syn zemřel. Syn pracoval jako kuchař, nedisponoval žádnými finančními prostředky a o nikom z ČR se nezmiňoval. Z daňového spisu není možno zjistit, kdy přesně české Ministerstvo financí obdrželo výsledek mezinárodní výměny informací ze Slovenska, ze spisu je však patrné, že žalovaný tento výsledek obdržel od českého Ministerstva financí

dne 30. 3. 2006, finanční ředitelství jej přeposlalo Finančnímu úřadu Brno III – ten jej obdržel 5. 4. 2006 a Finanční úřad Brno III jej následně přeposlal Finančnímu úřadu v Hodoníně, který jej obdržel dne 28. 6. 2006.

Na základě informací z mezinárodní spolupráce Finanční úřad v Hodoníně z úřední povinnosti nařídil rozhodnutím ze dne 24. 8. 2006, č. j. 93148/06/309932/1294, obnovu řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 v rozsahu týkajícím se vkladů finančních prostředků do podnikání žalobce. Následně bylo v obnoveném řízení vydáno rozhodnutí ze dne 29. 10. 2007, č. j. 106179/07/309911/5433, jímž byla vyměřena daň ve výši 37 660 Kč, tedy ve stejné částce jako v původním platebním výměru. V odůvodnění tohoto rozhodnutí je poukázáno na to, že žalobce v průběhu obnoveného řízení předložil důkazy o poskytnutí půjčky dnes již zemřelým P. S. a správci daně se nepodařilo vyvrátit tvrzení a důkazy předložené žalobcem. S ohledem na tyto skutečnosti vydal rozhodnutí obsahově stejné s platebním výměrem z 20. 1. 2006. Uvedené rozhodnutí ze dne 29. 10. 2007 bylo potvrzeno rozhodnutím stěžovatele napadeným žalobou před krajským soudem.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, za stěžovatele v řízení o kasační stížnosti jedná jeho zaměstnankyně, která má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a odst. 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, že povinností soudu je vypořádat všechny námitky uplatněné v žalobě. V případě, že soud této povinnosti nedostojí a z jeho rozhodnutí není patrné, jakým způsobem některou ze žalobních námitek hodnotil, zatíží své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. K takové vadě Nejvyšší správní soud přihlíží nejen k námitkám, ale dle § 109 odst. 4 s. ř. s. také z úřední povinnosti. V nyní posuzované věci zdejší soud shledal, že rozsudek krajského soudu je z tohoto důvodu částečně nepřezkoumatelný.

V žalobě ke krajskému soudu byla uplatněna námitka, že daň byla vyměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce tuto námitku formuloval tak, že s ohledem na jím tvrzenou skutečnost, že nebyly splněny podmínky pro nařízení obnovy řízení, má za to, že daň byla vyměřena až po prekluzivní lhůtě. Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku nenalezl hodnocení krajského soudu 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. Tento nedostatek krajský soud v dalším řízení odstraní.

Tato částečná nepřezkoumatelnost ovšem nebrání přezkumu kasačních námitek, k nimž se tak může zdejší soud vyjádřit. Námitky se totiž týkají posouzení, zda krajský soud nepřezkoumával napadené rozhodnutí nad rámec žalobních námitek, a dále toho, zda nedošlo k pochybení, pokud byla ve věci nařízena obnova, výsledek takového posouzení přitom dle okolností může mít význam i ve vztahu posuzování prekluze s přihlédnutím k usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že krajský soud překročil obsahové vymezení žalobního bodu a rozhodnutí stěžovatele tak přezkoumával nad rámec vymezený žalobou. Stěžovatel v dané souvislosti poukázal na formulaci žalobní námitky: „*... dožádání svědka bylo FÚ Brno III, které provádělo daňovou kontrolu, provedeno již v rámci prováděné kontroly, takže nemohla být ani, mimo jiné, naplněna 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.*“ Zdejší soud se neztotožnil se stěžovatelovým tvrzením, že slovní vyjádření citované námitky je možno vyložit jen tak, že se námitka týká výhradně počátku procesu získání informace v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní (tj. učinění podnětu k dožádání informace), nikoli však již doby samotného uskutečnění výslechu svědka na Slovensku. V žalobní námitce je poukázáno na „provedení dožádání svědka“, tedy dovršení jisté části procesu mezinárodní pomoci při správě daně, a lze tak soudit, že námitka směřuje i k okamžiku provedení výslechu svědka na Slovensku jakožto dovršení určité části procesu mezinárodní pomoci. Takto krajský soud námitku pojal a takto se s ní vypořádal, v čemž Nejvyšší správní soud nespatřuje namítané pochybení.

Aby bylo možno dojít k závěru, že krajský soud pochybil, zrušil-li napadené správní rozhodnutí, aniž by k tomu měl podklad v žalobních námitkách či aniž by šlo o vadu, k níž soud přihlíží i z úřední povinnosti, muselo by jít o případ, kdy hodnocení soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí nemá žádnou souvislost se žalobními námitkami. O takový případ se v nynější věci nejednalo, jelikož citovaná námitka poskytovala podklad pro provedená hodnocení krajského soudu.

Další kasační námitky směřují do závěru krajského soudu, že před vydáním platebního výměru, k němuž došlo dne 20. 1. 2012, si měl finanční úřad či stěžovatel ověřit aktuální stav mezinárodního dožádání ve věci. Pokud tak neučinily, dle krajského soudu nemohla výpověď slovenského občana, jíž se mezinárodní dožádání týkalo a která se na Slovensku uskutečnila již dne 12. 1. 2012, představovat novou skutečnost nebo důkaz, který nemohl být bez zavinění správce daně uplatněn již v řízení a představovat tak důvod obnovy řízení dle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel svými kasačními námitkami vyjádřil nesouhlas s požadavkem krajského soudu, že v dané věci mělo být zjišťováno, v jakém stadiu se nachází vyřízení mezinárodního dožádání.

Ve vztahu k požadavku, aby se finanční úřad či stěžovatel přímo obrátily na slovenské orgány, zdejší soud přisvědčil stěžovateli v tom, že takový požadavek nerespektuje právní regulaci. Mezinárodní pomoc při správě daní je regulována zákonem o mezinárodní pomoci při správě daní. Tímto zákonem 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“). Ve vztazích mezi Českou republikou a Slovenskou republikou lze poukázat též na čl. 25 Smlouvy 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“), který se týká výměny informací.

Jak lze 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 rozhodné, že Finanční úřad v Hodoníně ani stěžovatel (Finanční ředitelství v Brně) 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 finanční úřad nebo stěžovatel přímo obrátily na slovenské orgány, nerespektoval právní úpravu.

Závěr krajského soudu, dle kterého by finanční úřad nikoli přímo, ale prostřednictvím českého příslušného orgánu ve věcech mezinárodní pomoci při správě daní, nechal ověřit aktuální stav mezinárodního dožádání na Slovensku, není v rozporu s kompetencemi danými tomuto orgánu. Půjde zde stále o komunikaci mezi příslušnými orgány v rámci jednotlivých států. Ověření stavu mezinárodního dožádání u příslušného orgánu dožádaného státu nelze vnímat jako povinnost v každém případě mezinárodního dožádání, ale spíše jako možnost učinit tak podle okolností daného případu. Např. v případech, kdy ode dne odeslání mezinárodního dožádání uplynula velmi dlouhá doba i ve vztahu k času, který je dle konkrétní povahy dožadované informace k jejímu poskytnutí třeba, by dotaz na stav dožádání a následné čekání na jeho zodpovězení nadále prodlužovalo dobu trvání řízení. Na druhou stranu mohou nastat situace, kdy dotaz na stav mezinárodního dožádání bude mít svůj význam, a to např. tehdy, jestliže od odeslání mezinárodního dožádání uplynula krátká doba a informace o stavu dožádání je vzhledem k okolnostem případu pro správce daně podstatná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda v nynější věci bylo možno řízení ukončené dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2006 obnovit na základě informací získaných z mezinárodního dožádání, na jehož výsledky správce daně nevyčkal.

Zde je nutno zabývat se povahou výměny informací na dožádání, jakožto jedné z forem mezinárodní pomoci při správě daní. Dle § 4 odst. 2 zákona o mezinárodní pomoci při správě daní p*říslušný orgán může od příslušného úřadu smluvního státu rovněž informace dožadovat, pokud vyčerpal vlastní obvyklé zdroje údajů, které mohl v daném případě využít, aniž by tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.* Citovaným ustanovením zákon vyjadřuje požadavek, že získat informaci prostřednictvím mezinárodního dožádání je možné až tehdy, pokud takovou informaci nelze zjistit vnitrostátně. S tímto úzce souvisí

rozložení důkazního břemene v daňovém řízení dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Je to daňový subjekt, koho primárně tíží důkazní břemeno ke svým tvrzením. To platí i v případě, že tvrzení daňového subjektu se týkají skutečností s vazbou na zahraničí. Důkazní prostředky k těmto skutečnostem tak má primárně poskytnout daňový subjekt. Může se ovšem stát, že důvodné pochybnosti správce daně nemusí být rozptýleny ani tvrzeními daňového subjektu, podloženými jistými důkazy, a vyvstane potřeba je ověřit, přičemž jediný způsob, jak tak učinit, je prostřednictvím informace přístupné zahraničním orgánům.

K podmínce, že byly vyčerpány vlastní zdroje informací správce daně, se musí též připojit existence rozumného předpokladu, že informace dožadované v rámci mezinárodní pomoci při správě daní budou podstatné pro zjištění skutkového stavu a pro rozhodnutí a také že úkony českých orgánů při procesu dožádání informace ze zahraničí probíhají řádně a bez průtahů (k důležitosti těchto podmínek srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Ans 1/2010 - 65, publikovaný pod č. 2087/2010 Sb. NSS, či rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 6/2011 - 153; všechny zde citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné z www.nssoud.cz).

Jak již zdejší soud judikoval v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009 - 48, publikovaném pod č. 2067/2010 Sb. NSS, žádost o mezinárodní pomoc při správě daní ve smyslu § 4 zákona o mezinárodní pomoci, ať je podána v rámci daňové kontroly nebo mimo ni, je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pokud s ním byl daňový subjekt seznámen. Přerušení běhu prekluzivní lhůty skýtá dodatečný časový prostor pro vyměření nebo doměření daně s ohledem na skutečnost, že získání informací v rámci mezinárodního dožádání je časově náročnější, jelikož není tak pružné a rychlé jako vnitrostátní dožádání mezi jednotlivými orgány jednoho státu.

Doba potřebná pro to, aby příslušný orgán dožádaného státu poskytl konkrétní dožadovanou informaci, se bude lišit v jednotlivých případech a bude závislá na mnoha faktorech, které budou odvislé od konkrétních okolností případu a mezi nimiž lze jako příklad zmínit rozsáhlost dožadované informace, skutečnost, zda dožádaný stát již informací disponuje nebo ji bude muset vyhledat, dostupnost zdroje informace v dožádaném státě, efektivnost postupu orgánů dožádaného státu apod. Nemusí přitom být výjimkou, že doba potřebná k vyřízení mezinárodního dožádání se bude pohybovat v řádech měsíců.

Lze sice poukázat na směrnici 77/799/EHS určenou členským státům Evropské unie a její čl. 5, dle něhož příslušné orgány členského státu poskytují údaje dožádané podle předcházejících článků co nejrychleji. Vyvstanou-li tomuto orgánu překážky pro poskytnutí údaje nebo odmítne-li údaje poskytnout, uvědomí o tom neprodleně příslušný orgán žádajícího členského státu s uvedením povahy překážek nebo důvodů odmítnutí. Nicméně i co nejrychlejší poskytnutí dožadované informace může vyžadovat dobu v řádech měsíců. Tomu ostatně nasvědčuje i směrnice 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní a zrušení směrnice 77/799/EHS (dále jen „směrnice 2011/16/EU“), která od 1. 1. 2013 ruší směrnici 77/799/EHS. Čl. 7 odst. 1 směrnice 2011/16/EU taktéž vychází z požadavku, že dožádaný orgán poskytne informace co nejrychleji, tato směrnice ovšem

nově zavádí jednoznačně stanovené lhůty, v jejichž rámci by měla být v každém případě informace poskytnuta. Jde o obecnou lhůtu šesti měsíců; v případě, že dožádaný orgán má informaci již k dispozici, předává ji do dvou měsíců. Směrnice 2011/16/EU ovšem rovněž počítá s tím, že ve stanovených lhůtách nebude vždy možno informaci poskytnout, proto v čl. 7 odst. 5 upravuje postup, jak v takovém případě postupovat (informování dožadujícího státu o této skutečnosti společně s důvody neposkytnutí odpovědi a sdělení data, kdy pravděpodobně bude odpovězeno). Nejvyšší správní soud si je plně vědom skutečnosti, že členské státy mají povinnost uvést vnitrostátní předpisy do souladu se směrnicí 2011/16/EU až od 1. 1. 2013, odkazuje na ni podpůrně jen z toho pohledu, že i tato směrnice bere v úvahu skutečnost, že vyřízení dožádání si může vyžádat řádově měsíce.

Z výše uvedeného vyplývá, 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 dožádaní 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 příčil 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 stěžovatel 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 nelze vyloučit, že i v případě, že správce daně nevyčká na informaci z mezinárodního dožádání a před obdržením 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 dožadované 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 patrno, 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 finančního úřadu 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.

Finanční úřad v Hodoníně 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 přede dnem 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 nevyplývají. 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.

Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil názor, že při výměně informací na dožádání v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní je rozhodný okamžik, kdy informaci z mezinárodního dožádání obdrží správce daně, který vede řízení, pro jehož účely byla informace dožadována. Nejvyšší správní soud se v daném ohledu se stěžovatelem neztotožnil. Za rozhodný okamžik je nutno považovat doručení dožadované informace a informací vztahujících se k dožádání příslušnému orgánu v České republice ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o mezinárodní pomoci při správě daní a čl. 25 v návaznosti na čl. 3 odst. 1 písm. k) bod ii) Smlouvy (tj. Ministerstvu financí nebo jím pověřenému správci daně, resp. ministru financí a jím zmocněnému zástupci). Na tomto místě lze zmínit, že při výměně informací na dožádání v rámci mezinárodní pomoci při správě daní nemusí být poskytována jen samotná dožadovaná informace, ale příp. i vyrozumění o překážkách pro poskytnutí údaje či odmítnutí poskytnutí informace (srov. čl. 5 směrnice 77/799/EHS).

Zdejší soud již výše poukázal na to, že při mezinárodní pomoci při správě daní se komunikace na mezistátní úrovni odehrává mezi k tomu příslušnými orgány v jednotlivých státech. Od zahraničního příslušného orgánu dostává informace v rámci mezinárodní pomoci při správě daní český orgán pro mezinárodní pomoc při správě daní, který ji dále postupuje konkrétnímu správci daně. Od okamžiku, kdy informaci obdrží český příslušný orgán, do doby, než je informace poskytnuta danému správci daně, který ji ve svém řízení může využít, může uplynout jistá doba, jejíž délka je odvislá od efektivity spolupráce v rámci soustavy českých orgánů a jejíž délka nemůže jít k tíži daňových subjektů. V nynější věci dožádanou informací ze Slovenska Ministerstvo financí, Ústřední

finanční a daňové ředitelství, disponovalo nejpozději 28. 3. 2006, ale Finanční úřad v Hodoníně ji obdržel až dne 28. 6. 2006. Správci daně, který vede příslušné řízení, pro jehož účely byla informace dožadována a který tak ví o mezinárodním dožádání, nic nebrání, aby si před svými úkony v řízení ověřil u příslušného českého orgánu pro mezinárodní pomoc při správě daní, zda již česká strana obdržela informaci týkající se mezinárodního dožádání. Takový postup je naopak žádoucí a je naplněním základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého mj. správci daně dbají na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 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 4. října 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu