



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **CEODEUX LPG VALVES TECHNOLOGY S.A.**, se sídlem v Lucembursku, Rue de Diekirch 24, 7440 Lintgen, zast. společností Law&Finance s.r.o., se sídlem Jetelová 254/2, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 5924/12-1300-104880, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 10. 2014, č. j. 11 Af 25/2012 – 87,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 10. 2014, č. j. 11 Af 25/2012 – 87, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým bylo zrušeno v záhlaví uvedené rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „odvolací orgán“). Tímto rozhodnutím odvolací orgán zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 21. 1. 2010, č. j. 13250/10/001533108607, jímž bylo zastaveno řízení ve věci žádosti o vrácení daně osobě registrované k dani v jiném členském státě Evropské unie za období leden až prosinec roku 2008, podané dle § 82 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

[2] Předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalobkyní je otázka včasnosti podané žádosti a tím i otázka nároku na vrácení daně z přidané hodnoty. Podle § 82 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty vzniká za splnění zákonem stanovených podmínek osobám registrovaným v jiných členských státech Evropské unie, nárok na vrácení daně dnem podání písemné žádosti na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí. Podle odst. 6 uvedeného ustanovení lze žádost o vrácení daně za příslušný kalendářní rok podat nejpozději do 30. června následujícího kalendářního roku, jinak nárok zaniká.

[3] Spornou je zejména otázka, kdy došlo k podání zásilky obsahující žádost o vrácení daně k poštovní přepravě subjektu, který je oprávněn provozovat přepravu listovních zásilek. Žalobkyně má za to, že se tak stalo dne 29. 6. 2009, stěžovatel za rozhodné datum považuje 3. 7. 2009.

[4] Věc je před Nejvyšším správním soudem projednávána po druhé. Rozsudkem ze dne 12. 6. 2014, č. j. 9 Afs 127/2013 – 56, zrušil soud ke kasační stížnosti žalobkyně v pořadí první rozsudek městského soudu (č. j. 11 Af 25/2012 - 51) pro nepřezkoumatelnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení byl městský soud povinen vypořádat veškeré žalobkyní řádně uplatněné žalobní námitky, včetně všech namítaných procesních pochybení.

[5] Vázán právním názorem zrušujícího rozsudku přezkoumal městský soud žalobou napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná. Městský soud nepřisvědčil namítané nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, námitce nesprávného hodnocení důkazů ani námitce nezákonného přenosu důkazního břemene. Přisvědčil však námitce nesprávného procesního postupu odvolacího orgánu při provádění dokazování, resp. námitce, že žalobkyně nebyla předem správcem daně informována o provádění svědeckých výpovědí v rámci mezinárodního dožádání.

[6] Z obsahu spisového materiálu a z odůvodnění napadeného rozhodnutí městský soud ověřil, že dne 27. 7. 2011 obdržel odvolací orgán sdělení č. j. 9343/11-1300, obsahující popis obsahu jednání zástupců lucemburské daňové správy s V. W., C. M. a A. V. H. (zaměstnanci žalobkyně pozn. NSS). Žalobkyně byla o provedených svědeckých výpovědích informována dopisem ze dne 22. 8. 2011 a zároveň jí byl sdělen výsledek šetření belgické daňové správy u soukromé doručovací společnosti Spring Global Mail.

[7] Svědecké výpovědi byly z podnětu žalobkyně provedeny prostřednictvím mezinárodního dožádání lucemburskou daňovou správou. O jejich provedení nebyla žalobkyně předem vyrozuměna. Vzhledem k povaze dožádaného úkonu měl soud za to, že jde o výslech svědka ve smyslu § 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, neboť příslušné osoby byly dotazovány na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jim známy.

[8] Finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit žalobkyni, aby její věc byla projednávána v její přítomnosti a aby se mohla vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Tato zásada však v řízení před finančními orgány naplněna nebyla a proto městský soud žalobou napadené rozhodnutí dle § 78 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[9] Proti rozsudku městského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jediná kasační námitka směřuje do posouzení procesního postupu správce daně při provádění dokazování na základě mezinárodního dožádání.

[10] Stěžovatel považuje posouzení městského soudu za neakceptovatelné. Odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167 (dále také „rozsudek ve věci Sabou“). Z tohoto rozsudku vyplývá, že správce daně dožádaného státu se při své činnosti řídí vlastními procesními pravidly, nikoli normami českého práva. Požadavky řádného daňového procesu dle českého práva vyžadují, aby se správce daně pokusil

pokračování

umožnit českému daňovému subjektu účast na výsledku svědka správním orgánem dožádaného státu, nic více na českém správci daně požadovat nelze.

[11] Pokud dožádaný stát účast českého daňového subjektu u výsledku svědka odmítne, nebo jde o situaci, kdy právo dožádaného státu takovou účast neumožňuje, může správce daně informace z dožádání použít jako důkaz, který předestře k vyjádření daňovému subjektu.

[12] Tak tomu bylo i v projednávané věci. Žalobkyně byla odvolacím orgánem seznámena jak s obsahem svědeckých výpovědí, tak s jejich hodnocením. Lucemburská daňová správa následně písemně potvrdila, že informovat daňový subjekt o výsledku svědka jejich procesní úprava neumožňuje. Odvolací orgán postupoval zcela v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu uvedenými v rozsudku ve věci Sabou a vytýkaného procesního pochybení se nedopustil.

[13] Navrhuje rozsudek městského soud zrušit a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně navrhuje, aby mu v případě úspěchu ve věci přiznal soud ve smyslu § 36 odst. 1 a § 60 s. ř. s. náhradu nákladů řízení (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, ve věci sp. zn. Pl. ÚS 39/13).

[14] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěrem městského soudu. Je nadále přesvědčena o nesprávném procesním postupu odvolacího orgánu při provádění dokazování. V důsledku neinformování žalobkyně o konaných svědeckých výpovědích, nemohla být přítomna, nemohla klást svědkům otázky a nebylo jí umožněno projednání věci v její přítomnosti. Finanční orgány nejen, že neumožnily účast žalobkyně u svědeckých výpovědích, ale ani se nepokusily její účast zajistit. Žalobkyně nebyla o komunikaci s dožádaným správcem daně vůbec informována.

[15] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a za stěžovatele jedná osoba pověřená ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Soud připomíná, že se ve zrušujícím rozsudku nezabýval věcným posouzením sporu, neboť v pořadí první rozsudek městského soudu byl zrušen pro nepřezkoumatelnost a kasační stížnost je proto přípustná (srov. § 104 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[17] Procesním postupem a hodnocením důkazů získaných na základě mezinárodního dožádání u zahraničních správců daně se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval v rozhodnutí ve věci Sabou. V rámci tohoto řízení byla Soudnímu dvoru Evropské unie položena mj. otázka, zda má daňový subjekt právo účastnit se výsledku svědků v dožádaném státě v průběhu vyřizování žádosti o poskytnutí údajů podle směrnice 77/799/EHS a zda je dožádaný členský stát povinen předem vyrozumět daňový subjekt o tom, kdy bude výsledek prováděn, pokud by byl o to dožadujícím členským státem požádán.

[18] Soudní dvůr rozsudkem ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12 odpověděl, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že daňovému subjektu členského státu nepřiznává ani právo být informován o žádosti tohoto státu o pomoc adresované jinému členskému státu, ani právo účastnit se výsledků svědků prováděných posledně uvedeným státem. Současně připustil,

že právo členského státu může daňový subjekt zapojit do různých etap shromažďování informací, zejména do výslechu svědků. Správce daně dožádaného státu se při své činnosti řídí vlastními procesními pravidly, nikoliv normami českého práva (bod 35 rozsudku Soudního dvora).

[19] Z uvedeného je více než zřejmé, že po zahraniční daňové správě nelze požadovat, aby postupovala podle procesních norem českého daňového práva, tedy aby například vždy prováděla výslech svědka za účasti českého daňového subjektu.

[20] Tyto závěry žádným způsobem neoslabují premisy, že zajištění reálné možnosti účasti při výslechu svědka je jedním z významných 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 výslechu svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořizovanými v jiných řízeních (srovnej rozsudek NSS ve věci Sabou, odst. 62).

[21] Požadavky řádného daňového procesu dle českého práva vyžadují, aby se správce daně pokusil umožnit českému daňovému subjektu účast na výslechu svědka správním orgánem dožádaného státu. Za neexistence mezinárodní nebo evropské úpravy, která by harmonizovala přeshraniční provádění důkazů v daňovém řízení, nic více na českém správci dani požadovat nelze. Pokud tedy český správce daně žádá o výslech svědka podle směrnice 77/799/EHS, měl by v zásadě požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka v souladu s právem dožádaného státu. To samozřejmě za podmínky, že něco takového právo dožádaného státu vůbec umožňuje.

[22] Pokud by dožádaný stát účast českého daňového subjektu na výslechu svědka s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítl, může správce daně použít jako důkaz informace týkající se výpovědi dané osoby. Půjde o listinu osvědčující uskutečněný výslech, z níž bude zpravidla patrný průběh výslechu, obsah položených otázek a odpovědi vyslychané osoby, případně další důležité skutečnosti. Takový listinný důkaz musí být součástí veřejné části správního spisu, a musí být českému daňovému subjektu také předestřen. Daňový subjekt musí mít vždy možnost se k takovému důkazu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy (srov. také rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2009, č. j. 5 Afs 51/2008 – 95). Může také zpochybnit informaci, která se ho týká a která byla poskytnuta daňové správě žádajícího členského státu, v souladu s pravidly a postupy platnými v daném členském státě. Přiměřeně to platí též pro situace, ve kterých český správce daně nevyzve dožádaný stát k umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka, neboť z vlastní úřední činnosti ví, že právo dožádaného státu takovouto účast neumožňuje.

[23] Správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu na tomto výslechu, přistupovat obezřetně. Neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí, byť by se tak tomu stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, totiž ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. Tomu přizpůsobí správce daně svůj postup v rámci zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu).

[24] Odlišná procesní pravidla či případná procesní pochybení dožádaného státu proto nelze přičítat k tíži českému správci daně. Je však nutné zdůraznit, že uvedené odlišnosti či pochybení

pokračování

nemohou zásadně snížit požadavek na správné a úplné zjištění skutkového stavu věci. Ostatně v otázce posuzování výpovědní hodnoty důkazů pořízených cestou směrnice 77/799/EHS odkázal Soudní dvůr plně na vnitrostátní právo dožadujícího se státu. Český správce daně musí na jedné straně vzít v úvahu princip důvěry v činnost orgánů jiných členských států Evropské unie, na druhé straně nesmí k takto získaným důkazním prostředkům přistupovat paušálně. Jak např. uvedla ve svém stanovisku generální advokátka J. Kokott, pouhé sdělení výsledku šetření dožádaným státem není v zásadě dostatečné, protože důkazní hodnota takové informace z pohledu procesního práva dožadujícího se státu je zpravidla velice omezená (stanovisko ve věci *Sabou* ze dne 6. 6. 2013, bod 80). Sdělí-li tedy dožádaný stát výsledek šetření, k němuž na základě dožádání dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji určité informace, je důkazní hodnota takové informace dle českého práva omezená, byť nikoliv nulová. Svůj význam může mít jen v celkovém důkazním kontextu, a to ve spojení s jinými důkazy. Neuvedení zdroje informace má vliv na výpovědní hodnotu důkazu, nemá však takový dopad, že by činilo informaci procesně nepoužitelnou.

[25] Stěžovateli lze ze všech výše uvedených důvodů přisvědčit v tom, že neúčast daňového subjektu u výslechů svědků prováděného v rámci mezinárodního dožádání nemůže být sama o sobě vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[26] V dalším řízení městský soud znovu ve shora uvedeném smyslu posoudí žalobní námitku napadající nesprávné provedení svědeckých výpovědí a porušení § 96 odst. 5 daňového řádu a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Při tom je povinen vzít v úvahu také sdělení lucemburské daňové správy ze dne 24. 11. 2014.

IV. Závěr

[27] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle § 110 odst. 4 s. ř. s. je městský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozhodnutí.

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 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 22. dubna 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu