



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **YALEANOR, s. r. o.**, se sídlem Písnické zahrady 429/23, Praha 4, zastoupen JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 8. 2017, č. j. 3 A 86/2017 - 66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobce podal u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nečinnosti žalovaného v průběhu provádění daňových kontrol daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014 (daňová kontrola zahájena dne 15. 1. 2015) a za zdaňovací období červen, červenec a srpen 2014 (společná daňová kontrola zahájena dne 26. 3. 2015).

[2] Daňové kontroly byly zahájeny z důvodu prověřování skutečností stran jím požadovaných nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty, neboť žalobce neodstranil pochybnosti žalovaného v předcházejícím postupu k odstranění pochybností. V rámci daňových kontrol byly vydány výzvy podle § 57 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jež žalovaný adresoval žalobci v návaznosti na mezinárodní dožádání italského správního orgánu, který požadoval

prověření obchodní spolupráce s žalobcem. Na tyto výzvy žalobce neposkytl úplné informace nebo na ně vůbec nereagoval. Následně žalovaný požádal dne 20. 8. 2015 prostřednictvím mezinárodního dožádání o poskytnutí informací italského správce daně společnosti CENTRAUTO s. r. l. Dle dokladů předložených žalobcem, jimiž prokazoval nárok na odpočet daně, totiž žalovaný zjistil, že žalobce prakticky veškeré zakoupené automobily v šetřených zdaňovacích obdobích následně prodává nebo pronajímá této společnosti a z jejich prodeje do jiného členského státu Evropské unie (Itálie) uplatňuje odpočet DPH. Žalovaný neobdržel odpověď na mezinárodní dožádání, byť ji dne 17. 2. 2016 a naposledy dne 30. 3. 2017 urgoval. Žalobce podal v průběhu daňových kontrol nadřízenému správnímu orgánu žalovaného dva podněty na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu, přičemž druhý podnět ze dne 7. 3. 2017 byl odložen pro nedůvodnost s tím, že žalovaný dosud neshromáždil všechny podklady potřebné pro vydání rozhodnutí o dani. Nebyla totiž doručena odpověď italské finanční správy na mezinárodní dožádání a žalobce se dosud nevyjádřil k výzvám k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu (viz vyjádření o odložení podnětu ze dne 5. 4. 2017).

[3] Následně žalobce podal již zmiňovanou žalobu proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nečinnosti žalovaného. Tvrdil, že poslední úkon v rámci daňových kontrol před podáním podnětu na ochranu před nečinností ze dne 7. 3. 2017 žalovaný učinil dne 26. 8. 2016, přičemž v době podání podnětu byl více než 6 měsíců nečinný. Výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu, na které žalovaný ve svém výše uvedeném vyjádření odkazuje, byly vydány až po podnětu žalobce, navíc mu není znám důvod vydání těchto výzev. Každým dnem trvání daňových kontrol vzniká žalobci škoda v podobě nevyměření nadměrného odpočtu.

[4] Dle § 10 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“), musí být dožádaná informace poskytnuta nejpozději do 6 měsíců ode dne obdržení žádosti. Dle čl. 10 nařízení Rady Evropské unie ze dne 7. 10. 2010, č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějšího přepracování (dále jen „nařízení č. 904/2010“), musí být dožádané informace poskytnuty co nejrychleji, nejpozději do tří měsíců od podání žádosti. Ani jednu z těchto lhůt žalovaný nerespektoval. Přitom mezinárodní dožádání ohledně jiných subjektů, která žalovaný v rámci daňových kontrol provedl, byla vyřízena ve lhůtách.

II.

[5] Městský soud argumentaci žalobce nepřisvědčil a žalobu zamítl. Zdůraznil, že žalovaný není vázán při vyřizování mezinárodního dožádání lhůtami. Zákon o mezinárodní spolupráci v § 10 sice stanoví lhůty, avšak tyto lhůty se vztahují k činnosti českého kontaktního úřadu, pokud je sám dožádaným orgánem, nikoliv tím, kdo informaci požaduje. Toto pravidlo je však transpozicí čl. 7 směrnice Rady ze dne 15. 2. 2011, č. 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (dále jen „směrnice č. 2011/16/EU“). Obdobná povinnost odpovědět ve lhůtě se tedy zřejmě vztahuje i na italského správce daně. Ze zákona o mezinárodní spolupráci i relevantního článku směrnice plyne, že jde o lhůty pořádkové. Žalobcem uváděné nařízení č. 904/2010 se na spolupráci mezi žalovaným a italským správcem daně nepoužije, neboť se

pokračování

nevztahuje na vyřizování přímých dožádání mezi jednotlivými správci daně, pouze na výměnu informací v oblasti DPH, a proto ani lhůty v něm uvedené žalovaného nezavazují. Správci daně se při výměně informací řídí svými vnitrostátními právními předpisy, které jsou transpozicí směrnice č. 2011/16/EU, jímž je v České republice zákon o mezinárodní spolupráci.

[6] Nedodržení lhůt italským správcem daně nezpůsobuje nezákonnost postupu žalovaného a nezpůsobuje ji ani vyčkávání žalovaného na odpověď. Žalovaný dal přednost snaze o potřebné zjištění rozhodných skutečností před urychlením řízení tím, že by na odpověď nečekal. Na podporu tohoto závěru městský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 - 46, ve kterém kasační soud konstatoval, 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.*“ Dále městský soud shledal, že skutečnosti, které byly zjištěny na základě výzev dle § 57 odst. 1 daňového řádu a to, že žalobce na tyto výzvy řádně neodpověděl, se ve správním spise nijak nepromítlo.

[7] Městský soud připomněl, že podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběží lhůta pro stanovení daně ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní a tím spíše nemůže vyčkání na poskytnutí informací založit nečinnost žalovaného. Daňová kontrola byla zahájena z důvodu nedostatečné součinnosti žalobce, neboť po výzvách ze dne 16. 7. 2014, č. j. 4118199/14 a ze dne 18. 8. 2014, č. j. 5422508/14 učiněných žalovaným v rámci postupu k odstranění pochybností nedoložil tvrzení, že jím přijatá zdanitelná plnění byla použita k ekonomické činnosti, tedy k dodání nakoupených vozidel do jiného členského státu. Domnělé zadržování nadměrného odpočtu nelze považovat za škodu, která se každým dnem trvání daňové kontroly zvyšuje.

III.

[8] Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku městského soudu z důvodů § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Shledává rozsudek krajského soudu nezákonným z důvodu nesprávného posouzení právní otázky, jakým právním předpisem se řídí mezinárodní spolupráce mezi žalovaným a dožádaným italským správním orgánem. Městský soud uzavřel, že oba tyto orgány postupují podle svých vnitrostátních právních předpisů, které jsou transpozicí směrnice č. 2011/16/EU. Tato směrnice však v čl. 2 odst. 2 svoji působnost v oblasti výměny informací ohledně DPH vylučuje a odkazuje na jiný právní předpis Unie o správní spolupráci mezi členskými státy. Tímto jiným právním předpisem je nařízení č. 904/2010, které je účinné a přímo použitelné v členských státech.

[9] Stěžovatel je dále v opozici vůči názoru městského soudu ohledně povahy lhůt pro vyřízení žádosti o poskytnutí informací dle zákona o mezinárodní spolupráci. Městský soud měl ze zákonem dané možnosti dohody obou orgánů o delší lhůtě pro vyřízení žádosti, než kterou zákon o mezinárodní spolupráci v § 10 odst. 2 sám uvádí, dovodit, že

lhůty stanovené v tomto zákoně jsou pořádkové. Žádnou dohodu však žalovaný nikde nezmiňuje, pouze městský soud její existenci bez jakéhokoliv podkladu předpokládal. Samotná možnost sjednání delší lhůty mezi orgánem dožadujícím a dožadovaným však ještě nevylučuje zákonnost lhůt dle § 10 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci, navíc i tato možnost dohody je limitována lhůtou pro sdělení o neposkytnutí informace dle § 10 odst. 3 téhož zákona.

[10] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem městského soudu, že by jeho reakce na výzvy byla pro žalovaného irelevantní, neboť jeho nedostatečnou součinností ohledně těchto výzev je odůvodňována nutnost vyčkat na nikdy nepřicházející odpověď italského orgánu. Závěrem uvádí, že je poškozen více než tříletou daňovou kontrolou, neboť v důsledku uplynutí tak dlouhé doby nemá reálnou možnost proti následnému rozhodnutí žalovaného po ukončení daňových kontrol relevantně brojit odvoláním a následnou žalobou.

IV.

[11] Žalovaný souhlasí se stěžovatelem, že předpisem upravujícím spolupráci a boj proti podvodům v oblasti DPH, který je pro něj v této věci závazný, je nařízení č. 904/2010, nicméně není podstatné, jakým právním předpisem je lhůta pro vyřízení mezinárodního dožádání stanovena. Nedodržení lhůt totiž nemá za následek nečinnost správce daně, který institut mezinárodního dožádání využil v jím vedeném postupu při správě daní. V případě postupů vedených ve věci přiznání k DPH za květen až srpen 2014 se jedná o rozsahově i časově náročné dokazování, což vyplývá z postoupeného souvisejícího spisového materiálu, přičemž zákon lhůtu pro ukončení daňové kontroly nestanoví a lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu doposud neuplynula. V dalším žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě a na správní spis.

V.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovateli je třeba přisvědčit, pokud městskému soudu vytýká aplikaci zákona o mezinárodní spolupráci na projednávaný případ. Není sporu, že k tvrzené nečinnosti správce daně došlo v souvislosti s daňovou kontrolou daně z přidané hodnoty. Z § 1 odst. 4 uvedeného zákon bezpečně vyplývá, že se daň z přidané hodnoty nepovažuje pro účely tohoto zákona za „daň“, jinými slovy, že spolupráce ohledně daně z přidané hodnoty leží vně předmětu úpravy zákona o mezinárodní spolupráci. Tomu koresponduje i § 1 odst. 1 písm. a) poukazující na směrnici Rady 2011/16/EU. I tato směrnice v čl. 2 odst. 2 jednoznačně vylučuje vlastní použití na daň z přidané hodnoty. Pokud tedy městský soud argumentuje pořádkovou povahou lhůt pro vyřizování mezinárodního dožádání v § 10 zákona o mezinárodní spolupráci, není tato argumentace správná. Nadbytečné jsou v tomto ohledu úvahy, komu vlastně § 10 stanoví lhůty pro vyřizování žádosti, zda je to

pokračování

český dožádaný správce daně (kontaktní úřad), či zda lze tyto lhůty vztáhnout i na dožádaného správce daně v zahraničí. Byl to však žalobce, kdo správnímu soudu předložil žalobní námitku podrobně odkazující na § 9 a 10 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní a domáhal se aplikace a výkladu uvedených ustanovení v nyní projednávané věci. K aplikaci nesprávného právního předpisu tak soud přistoupil při vypořádání (rovněž) věcně nesprávné žalobní argumentace stěžovatele.

[15] Obdobně postupuje stěžovatel i v kasační stížnosti. Nejprve tvrdí, že zákon o mezinárodní spolupráci se na projednávanou věc nepoužije, avšak následně předkládá podrobnou interpretaci jeho ustanovení s konkrétními tvrzenými pochybeními soudu (např. názor o nezbytnosti provedení důkazu případnou dohodou o prodloužení lhůty k vyřízení dožádání). Za mimoběžné a nemající oporu v právním předpisu je třeba označit úvahy stěžovatele, že zákon o mezinárodní spolupráci „je příslušný pro výměnu informací na úrovni EU pro všechny daně“ a z toho (patrně) dovozuje, že „zákon č. 164/2013 Sb. v oblasti spolupráce finančních správ v případě DPH musí provádět nařízení a nikoli směrnici“. Z § 1 odst. 4 tohoto zákona bezpečně vyplývá, že daň z přidané hodnoty není daní pro účely tohoto zákona, a není žádného důvodu dovozovat, že zákon provádí něco jiného než směrnici Rady 2011/16/EU, či snad dokonce přímo nařízení 904/2010. Obdobně stěžovatel podsouvá městskému soudu argument, že si dožadující a dožádaný orgán mohou sjednat k vyřízení dožádání jinou než stanovenou lhůtu. Následně tvrdí, že soud pouze z této možnosti dovodil pořádkový charakter lhůty, což je nepřezkoumatelné a obsáhle rozvíjí úvahy, zda taková dohoda byla případně uzavřena a jaké má její uzavření či neuzavření důsledky. Nic takového však městský soud netvrdil. Na deváté straně rozsudku pouze citoval § 10 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci a z ničeho neplyne, že pouze výkladem jeho poslední části dospěl k závěru o pořádkovém charakteru lhůt.

[16] Lze předpokládat, že úsudek o aplikovatelnosti zákona o mezinárodní spolupráci i v této věci ovlivnil městský soud i při vypořádání námítky týkající se čl. 10 nařízení č. 904/2010. Městský soud uzavřel, že se dané nařízení na nyní projednávanou věc vůbec nepoužije, neboť se týká výměny informací v oblasti DPH mezi ústředními kontaktními orgány v jednotlivých členských státech, nikoli „běžného“ dožádání mezi jednotlivými správci daně. Lze přisvědčit stěžovateli a též žalovanému, že právním předpisem upravujícím spolupráci a boj proti podvodům v oblasti DPH je právě výše specifikované nařízení. Správní spis ostatně obsahuje žádosti o mezinárodní dožádání vyhotovené v souladu s tímto nařízením a s odkazem na něj. Ani z jeho čl. 10, který upravuje lhůtu pro poskytnutí informací, však neplyne, že důsledkem nedodržení tříměsíční lhůty pro poskytnutí informací je nezákonnost nadále probíhajícího daňového řízení v dožadující zemi. Kasační soud nenalezl relevantní právní ustanovení, ze kterého by vyplýval opačný právní závěr a které ani stěžovatel netvrdí v kasační stížnosti. Případnou nezákonnost pokračující daňové kontroly navzdory marnému uplynutí stanovených lhůt lze případně shledat po posouzení všech okolností konkrétního případu a postupu správce daně, nikoli pouze v důsledku nedodržení lhůty stanovené v čl. 10 nařízení 904/2010.

[17] Městský soud neopřel své rozhodnutí pouze o výklad povahy lhůt uvedených v zákoně o mezinárodní spolupráci či v nařízení 904/2010. Bylo třeba uvážit s ohledem na stav daňové kontroly a aktivitu správce daně směrem ke zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, zda byl správce daně k datu rozhodnutí správního soudu skutečně nečinný a v důsledku toho došlo vůči stěžovateli k nezákonnému zásahu.

[18] Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběží lhůta pro stanovení daně po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.

[19] Kasační stížnost neobsahuje námitky vztahující se k tomu, zda pro řádné ukončení daňové kontroly bylo skutečně třeba vyčkat výsledku dožádání adresovaného italské finanční správě, či zda případně vůbec bylo třeba k ověření rozhodných skutečností postupovat cestou mezinárodního dožádání. Stěžovatel s podrobným odkazem na příslušné části správního spisu v kasační stížnosti nezpochybňuje, proč není výsledek mezinárodního dožádání pro ukončení daňové kontroly nezbytný a proč nemají místo další výzvy správce daně z počátku roku 2017. Nevytýká ani případně správnímu soudu, že dostatečně neodůvodnil svůj rozsudek směrem k těmto souvislostem. Stěžovatel poukazuje na dobu trvání daňové kontroly a obecně se zamýšlí nad tím, jak dlouhá lhůta pro vyřízení mezinárodního dožádání je již nepřiměřená, vyjadřuje přesvědčení, že dožádání nebude realizováno vůbec a názor, že mu správce daně vytkne neunesení důkazního břemene při neuznání nadměrného odpočtu, proti čemuž se však nemůže při neukončené kontrole bránit.

[20] Nezbyvá než konstatovat, že městský soud případně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 - 46, poukázal na to, že nelze obecně stanovit, kdy má správce daně vyčkat na výsledek mezinárodního dožádání a kdy je třeba daňovou kontrolu ukončit, i když dožádání dosud není vyřízeno. Je však třeba, aby správce daně s poukazem na okolnosti konkrétního případu přesvědčivě odůvodnil, proč se rozhodl pro to které řešení. Městský soud správně zdůraznil, že výsledek mezinárodního dožádání je velmi podstatný pro závěr, zda vůbec došlo k plnění, ze kterých stěžovatel uplatňuje nárok na nadměrný odpočet. Ve vyrozumění o odložení podnětu na ochranu před nečinností dle § 38 daňového řádu ze dne 5. 4. 2017, jakož i ve vyjádření k podané žalobě, žalovaný přehledně shrnuje, v jaké fázi se daňová kontrola nachází a proč nelze považovat shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí za dostatečné. Rozhodným se v této souvislosti jeví, že italská strana dosud nerealizovala mezinárodní dožádání, ale rovněž to, že správce daně nepovažuje za dostatečné sdělení stěžovatele stran souběžně podaného dožádání italské daňové správy k ověření spolupráce stěžovatele s italským plátcem CENTRAUTO s. r. l.

[21] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[22] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

pokračování

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

V Brně dne 7. února 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu