



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Lenky Bahýľové v právní věci žalobce: **R. B.**, zast. JUDr. Martinem Týle, advokátem se sídlem Škroupova 561, Pardubice, **proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2019, č. j. 4080/19/5300-22442-712600, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 8. 1. 2020, č. j. 52 Af 22/2019 - 90,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 8. 1. 2020, č. j. 52 Af 22/2019 - 90, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj vydal dne 7. 8. 2014 platební výměry a dodatečné platební výměry na daň přidané hodnoty č. j. 1437211/18/2801-50521-609562 (zdaňovací období září 2014, daň 1 021 140 Kč, penále 204 228 Kč), č. j. 1437221/18/2801-50521-609562 (zdaňovací období říjen 2014, daň 650 315 Kč), č. j. 1437163/18/2801-50521-609562 (zdaňovací období listopad 2014, daň 1 346 104 Kč), č. j. 1437155/18/2801-50521-609562 (zdaňovací období prosinec 2014, daň 208 344 Kč), č. j. 1437151/18/2801-50521-609562 (zdaňovací období leden 2015, daň 279 510 Kč, penále 55 902 Kč). Odvolání proti nim byla zamítnuta rozhodnutím žalovaného 11. 2. 2019, č. j. 4080/19/5300-22442-712600 a napadené výměry byly potvrzeny.

[2] Žalovaný vycházel ze zprávy o daňové kontrole, z níž vyplynulo, že se daňový subjekt účastnil řetězce společností a jiných subjektů zatíženého podvodem na dani

z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) při obchodování s materiálem s obsahem drahých kovů, konkrétně stříbrného granulátu. Žalovaný ve svém rozhodnutí poukázal na judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu. Teoreticky obsáhle pojednal o systému podvodných řetězců a úloze jednotlivých účastníků (*missing trader > buffer > broker*) a dále označil jednotlivé kroky testu plynoucího z judikatury, který slouží k odhalení podvodného řetězce. Na čl. 13 – 15 svého rozhodnutí v grafech zobrazil řetězce společností podílejících se na obchodech daňového subjektu s označením společností nekontaktních, nepodávajících daňová přiznání, nespolupracujících, likvidovaných, s virtuálním sídlem, velkými nedoplatky na daních, s personálním propojením atd. Konkretizoval v řetězci i dvě fyzické osoby, z nichž jedna byla přihlášena k pobytu v ohlašovně obce a druhá byla ve vězení. Poukázal na obdobné obchody daňového subjektu a jeho společnosti „Brau“, přičemž jejich obchodování s předmětným zbožím bylo výrazně omezeno po zahájení daňové kontroly. Zdůraznil nedostatek smluv a objednávek a význam této skutečnosti ve spojení s celkovým průběhem obchodů, dopravou a skladováním. Ačkoliv se jednalo o rizikovou komoditu, neprověřoval daňový subjekt své dodavatele; pokud by tak učinil, mohl by zjistit řadu nestandardních skutečností. Nakonec se vyjádřil k dalším odvolacím námitkám procesního rázu, zejména odmítl, že nastala prekluze stanovení daně odvozovaná daňovým subjektem od nedůvodnosti mezinárodních dožádání.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Daňový subjekt v žalobě namítl zejména prekluzi. Žalovaný podle jeho názoru dále neprokázal existenci podvodného jednání ani chybějící daň v řetězci. Pokud je mu vytýkána vědomosti o existence řetězce, poukázal na skutečnost, že jeho přímí dodavatelé i přímí odběratelé byli spolehlivými plátcí daně. Jeho obchody byly standardní a měly ekonomický smysl, původ zboží byl prokázán a nebylo třeba uzavírat písemné smlouvy. Na daném trhu působí 20 let, pojištění zboží nebylo třeba uzavírat za situace, kdy má trezory v autě, doma i v bance.

[4] Krajský soud v napadeném rozsudku předně vyslovil, že rozhodnutí žalovaného netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Poté rozvinul právní úvahy o významu daně z přidané hodnoty, jejím vzniku a systému odpočtů daně, a to s poukazem na čl. 1 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006. Poukázal na podmínky nároku na odpočet podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu k prokázání nároku, z níž citoval. Dále rozebral různé formy podvodů na dani z přidané hodnoty a úlohu jednotlivých účastníků řetězového podvodu k zajištění zdání řádného obchodního jednání (*missing trader > buffer > broker*). Žalobci přisoudil pozici „brokera“, tedy osoby, která je řádným obchodníkem a napomáhá podvodným účastníkům v realizaci podvodu. Za podstatnou označil skutečnost vědomosti žalobce o podvodu či skutečnost, zda o něm vědět měl nebo mohl vědět. Zde rovněž vycházel ze tří hledisek vymezených již v rozhodnutí žalovaného, včetně odkazů na judikaturu. Veškeré podmínky shledal naplněnými. Důvodem pro neuznání nároku na odpočet a pro doměření daně z přidané hodnoty byly prokazatelné nestandardnosti v průběhu obchodních transakcí, které měly v žalobci přinejmenším vzbudit podezření o účasti v podvodném řetězci. Pokud žalobce některé z nich zpochybňuje, činí tak způsobem

pokračování

„vyzobávání“ a kritiky jednotlivých argumentů. Krajský soud je však názoru, že dílčí indicie je třeba posuzovat v jejich kontextu, i kdyby některá z nich sama o sobě pochybnosti nebudila. To je případ ústních smluv, které jsou obecně přípustné, v rámci ostatních zjištění však přispívají k pochybnostem.

[5] Krajský soud poukázal na znění rozhodnutí žalovaného, který podle jeho názoru rozklíčoval celý podvodný řetězec, pozici žalobce v něm, přičemž jeho přímí dodavatelé zastávali funkci „buffera“, ostatní subjekty v pozici „missing trader“ se vyznačovaly nekontaktností, virtuálními sídly, likvidační atd. K fyzickým osobám P. M. a J. Š. zmínil, že první z nich měl bydliště na tzv. ohlašovně a při vystupování v pořadu Petra Klímy vysílaného Českou televizí přiznal, že plnil funkci „bílého koně“, druhý z nich byl ve výkonu trestu odnětí svobody. Oba pak vykazovali nedoplatky na DPH v řádu milionů korun; k tomu soud odkázal na konkrétní zjištění obsažená ve zprávě o daňové kontrole. Podrobně pak krajský soud citoval odst. 58 rozhodnutí žalovaného, v němž je popsáno personální propojení v dodavatelském řetězci až po jeho přímé dodavatele (odst. 30 rozsudku). V těchto řetězcích byl stříbrný granulát přeprodáván v zaplombovaných pytlích o váze 20 – 25 kg, aniž by byly užívány zajišťovací instituty jako záruky, zálohy, pojištění, písemné smlouvy, ani nebyla prováděna kontrola obsahu, přičemž žalobce neznal funkci přenosného spektrometru, jímž údajně disponoval jeho odběratel (společnost Bedra GmbH, dále též „Bedra“), přesto, že se jedná o metodu pro analýzu drahých kovů nevhodnou, protože nepřesnou. K nezbytnosti zvýšené omezitelnosti při obchodování s drahými kovy poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 4 Afs 53/2016 – 58. Nestandardně probíhala i doprava a skladování zboží, které bylo přeprodáváno „z auta do auta“ zpravidla na veřejných parkovištích u obchodních domů. K tvrzení o bezproblémových dodavatelích krajský soud poukázal na zjištění, že společnosti DYNASTY partner, s. r. o., a UNIGRADE, s. r. o., byly personálně i sídlem propojeny; první z nich vykazovala ztrátu a minimální majetek, druhá měla své webové stránky přesměrovány na jinou společnost. Žalobce pak podnikal jednak sám, jednak byl jednatelem společnosti Brau s totožným předmětem činnosti. Skutečnost, že jeho přímí dodavatelé byli kontaktní a vykazovali minimální daňovou povinnost, sama o sobě nenasvědčuje tomu, že žalobce nemohl vědět o podvodném řetězci a nemůže jeho postavení zlegalizovat.

[6] Pokud jde o druhý krok vědomostního testu, podotkl krajský soud, že bylo povinností daňového subjektu tvrdit a prokázat, jaká opatření učinil. Uvedl-li žalovaný možnosti opatření příkladmo ve svém rozhodnutí, učinil tak nad rámec své povinnosti.

[7] Krajský soud rovněž nepřisvědčil námitce prekluze. Mezinárodním dožádáním byl ověřován původ zboží (Belgie), jeho přesun do Itálie, kde se ovšem nepodařilo identifikovat součásti přepravního řetězce, na který navazovaly české společnosti. Neúspěšnost tohoto dožádání nemůže znamenat jeho nepotřebnost. Za potřebné považoval i dožádání směřující do Německa. S výsledky mezinárodního dožádání měl žalobce možnost se seznámit, nehledě na to, že na obsah vydaného rozhodnutí neměly vliv. Odmítl i žalobní námitku směřující proti nepřesnému vedení správního spisu.

[8] Ze všech těchto důvodů krajský soud žalobu zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

III. 1. Kasační stížnost

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opřenou o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); namítl tedy nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předchozím řízení, vady řízení spočívající v nedostatecích zjištění skutkového stavu, pro které mělo být správní rozhodnutí soudem zrušeno, a nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek odůvodnění. Zopakoval průběh správního řízení a znovu soustředil podstatné žalobní námitky. Zdůraznil, že rozhodnutí žalovaného stojí na tvrzení o účasti stěžovatele na daňovém podvodu, přičemž žalovaný neidentifikoval podvodný řetězec, ale pouze obchodní řetězec. Chybějící daň vyčíslil pouze obecně, navíc do ní zahrnul i daň vyměřenou, ale nezaplacenou, která ovšem není daní chybějící. Stejně tak nekonkrétně žalovaný uvádí nepodávání daňových přiznání; ve vztahu k P. M. je tato skutečnost konstatována dokonce až za následující zdaňovací období. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 333/2017, z něhož plyne, že vyměřená daň není daní chybějící. Rovněž se dovolával rozsudku téhož soudu sp. zn. 5 Afs 60/2017 (věc Vytrych), podle něhož musí být mezi neodvedením daně a nárokem na odpočet souvislost; v daném případě správce daně identifikoval v řetězci celkem 26 subjektů, přičemž stěžovateli přímí dodavatelé byli spolehlivými plátcí daně. Žalovaný rovněž neprokázal absenci obezřetnosti při obchodování s rizikovou komoditou. Není nezákonné, aby kdokoliv měl více firem; poznatky o personálním propojení se netýkaly přímo stěžovatele. Útlum jeho aktivit nastal v důsledku zásahu žalovaného. O původu zboží nebylo pochyb, nedostatek kontroly zboží subjekty v řetězci mu nemůže být přičítán k tíži, bez písemných smluv obchoduje již 20 let, stejně tak jako mu k zajištění zboží stačí trezory. I nadále je názoru, že nastala prekluze, neboť nebyl důvod k mezinárodnímu dožádání, jeho výsledkem se správce daně ve zprávě o kontrole vůbec nezabýval, stěžovatel se o něm dozvěděl až po projednání zprávy o kontrole při nahlížení do spisu dne 8. 8. 2018. Výsledek všech dožádání s ním měl být projednán a měl mít možnost se k nim vyjádřit. S tím byla také spojena nesprávnost vedení spisu spočívající ve změně čísel jednacích.

[10] Dále stěžovatel namítá, že krajský soud nekriticky a bez vlastního hodnocení převzal závěry žalovaného a nevypořádal tak žalobní námitky. Nezkoumal věrohodnost a podloženost zprávy o kontrole a nezabýval se stěžovatelem uplatněnou judikaturou. Vzal za prokázanou existenci řetězce, aniž zkoumal, zda se jedná o řetězec obchodující se stejným zbožím. Krajský soud neřešil, kam až může sahat oprávnění stěžovatele při možném získávání informací, když o subjektech, s nimiž neobchodoval, ani nevěděl. Krajský soud vzal za prokázaný podvodný řetězec podle toho, jak byl žalovaným popsán, aniž se zabýval tím, zda jsou tyto skutečnosti podložené a věrohodné. Krajský soud nekriticky přebírá i závěry o vědomostním testu. Stěžovatel doložil původ zboží, každou dodávku přebíral osobně a kontroloval ji pohmatem, neboť plomby nelze porušit. V tom má letitou zkušenost, používal i spektrometr, který je vhodný k ověření ryzosti zboží zabaleného v obale. Podkladem pro posouzení funkce spektrometru byl úřední záznam ve spise; přitom by stačilo nahlédnout na webové stránky některých dodavatelů spektrometrů

pokračování

a zjistit, že ruční i mobilní spektrometry jsou určeny k analýze kovů na místě. Výsledky nebylo třeba zaznamenávat - pokud by ryzost neodpovídala, stěžovatel by dodávku nepřevzal. Obchody reálně proběhly, platby by uskutečněny bezhotovostně, jsou doloženy bezchybnými daňovými doklady, neexistují indicie o nerealizování obchodů a stěžovatel byl přiměřeně obezřetný. Jeho postupy byly zaběhnuté a funkční, nebylo třeba uzavírat písemné smlouvy, nehledě na to že cenu tohoto zboží určuje burza. Zajištění zboží bylo dostatečné, když určitou rizikovost sebou nese každý způsob jištění.

[11] Krajský soud v rozsudku omlouvá nedostatky při vedení spisu, což odvozuje od výsledku řízení a obsahu rozhodnutí. Pochybení při vedení spisu se týká mezinárodního dožádání, od něhož žalovaný dovozuje „přerušení“ lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž ovšem přehlíží, že dožádání musí být provedeno „v dané věci“. Správce daně ovšem mezinárodní dožádání vůbec nepotřeboval a krajský soud se tím nezabýval.

[12] Proto stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

III. 2. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti znovu poukázal na tři nezbytné kroky k posouzení, zda je na místě odeprít nárok na odpočet daně, a to 1) existence podvodu, 2) objektivní okolnosti, 3) přijatá opatření. Má za to, že ve svém rozhodnutí dostatečně popsal skutečnosti vzbuzující podezření o nestandardnosti obchodních případů a skutečnosti vzbuzující podezření o nesrovnalostech. Ve svém souhrnu tvoří jasný, logický a ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují nedostatek stěžovatelovy obezřetnosti. Stěžovatel si dále neověřoval své obchodní partnery, neprověřoval si původ zboží, nezajímal se, od koho pochází, proč není prováděna analýza ryzosti drahých kovů na počátku řetězce či u dodavatele, neuzavíral písemné smlouvy ani objednávky, neuzavřel pojistnou smlouvu proti obchodnímu riziku, znehodnocení či ztrátě. U obchodů s danou rizikovou komoditou v řádu milionů korun, které jsou často zatíženy podvody na dani z přidané hodnoty, je třeba vyžadovat zvýšenou opatrnost. Své posouzení považuje za odpovídající zákonu, judikatuře správních i evropských soudů. V rámci vědomostního testu postačí prokázání nedbalosti spojené s možným podvodem, není nutná vědomost o tom, že je součástí podvodu. Takové okolnosti byly zjištěny a prokázány, stěžovatel o podvodu vědět měl a mohl. K námitce prekluze lhůty pro stanovení daně poukazuje na své rozhodnutí; všechna tři mezinárodní dožádání se týkala dané věci. Výtka vůči odůvodnění napadeného rozsudku není důvodná, neboť krajský soud uvedl vlastní jednoznačnou úvahu ke zjištěním správce daně. Žalovaný se se závěry krajského soudu ztotožňuje a kasační stížnost považuje za nedůvodnou.

[14] Stěžovatel replikoval poukazem na obsah kasační stížnosti a zejména zdůraznil, že o nepotřebnosti mezinárodního dožádání svědčí to, že správce daně nepočkal na jeho výsledek. Tvrdí-li, že nechtěl dále prodlužovat daňové řízení, jen tím nepotřebnost

potvrzuje. Neobstojí ani tvrzení žalovaného o snaze zmapovat celý řetězec počínaje výrobcem, či tvrzení o existenci společnosti Bedra jen kvůli podvodným obchodům. Tyto skutečnosti se stěžovatelem měly být projednány a nestalo se tak. Za použitelný považuje právní názor, který k mezinárodnímu dožádání vyslovil Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 18. 6. 2019, č. j. 43 Af 12/2018 – 101. I ve stěžovatelově věci bylo mezinárodní dožádání zjevně nadbytečné. Proto na svém kasačním návrhu i nadále trvá.

[15] Žalovaný reagoval odkazem na argumentaci uvedenou v odvolacím rozhodnutí, body [79] a [80]. Všechna tři mezinárodní dožádání byla potřebná a souvisela s daným řízením. Žalovaný přistoupil k projednání zprávy o kontrole před obdržení výsledků mezinárodního dožádání s ohledem na časovou prodlevu od dožádání (6. 3. 2017 – 1. 8. 2018), když nechtěl stěžovatele zatěžovat prodlužováním řízení, byť prodlevu nezpůsobil. Stěžovatel se s výsledkem mezinárodního dožádání prokazatelně seznámil dne 8. 8. 2018 při nahlížení do spisu, na což také v odvolání reagoval. Oproti situaci v odkazovaném rozsudku Krajského soudu v Praze bylo dožádání v tomto řízení potřebné a mohly jím být získány informace o obchodních řetězcích a o německé společnosti Bedra GmbH, která byla koncovým článkem řetězce. Proto mělo mezinárodní dožádání vliv na stavění lhůty pro stanovení daně. Setrvává na návrhu na zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

IV. 1. Podmínky projednání kasační stížnosti

[16] 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, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná a projednatelná.

[17] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[18] Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

IV. 2. Posouzení důvodnosti kasačních námitek

[19] Kasační stížnost stojí na kasačních důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a), b), a d) s. ř. s.

[20] Nejzávažnější kasační námitkou je námitka prekluze; tu je ostatně soud povinen zkoumat i z moci úřední. Pokud by bylo o vyměření a o doměření daně rozhodnuto po uplynutí prekluzivních lhůt, byl by to důvod ke zrušení jak rozsudku krajského soudu, tak i rozhodnutí žalovaného a platebních i dodatečných platebních výměrů. Předně je třeba konstatovat, že běhu lhůty ke stanovení daně věnoval žalovaný i krajský soud minimální argumentaci opřenou o názor o důvodném stavění lhůty mezinárodními dožádáními.

pokračování

[21] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že „daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení“. Podle § 136 odst. 4 daňového řádu, je-li zdaňovací období kratší než jeden rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Zdaňovacím obdobím podle § 99 zákona o DPH je kalendářní měsíc.

[22] V § 148 odst. 2 daňového řádu jsou upraveny důvody prodlužující lhůtu o jeden rok, pokud nastaly v době 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty, a v odst. 3 téhož ustanovení je uvedeno, že lhůta pro stanovení daně běží znovu, pokud před jejím uplynutím byla zahájena daňová kontrola.

[23] Zahájení daňové kontroly v dané věci tedy přerušilo lhůtu ke stanovení daně. V daném případě se jedná o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září, říjen, listopad a prosinec roku 2014 a za leden 2015. Daňová kontrola byla zahajována postupně ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, a to ve dnech 17. 12. 2014 (za říjen 2014), 14. 1. 2015 (za listopad 2014), 13. 2. 2015 (za prosinec 2014) a 21. 7. 2015 (za září 2014 a leden 2015); v důsledku toho počala běžet nová tříletá lhůta ke stanovení daně ve vztahu k tomu kterému zdaňovacímu období.

[24] Jednoznačně před uplynutím těchto nově běžících lhůt správce daně učinil tři mezinárodní dožádání. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží „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“. Jedná se tedy o úkony stávící běh lhůty ke stanovení daně. Dožádání bylo provedeno podle Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty ze dne 7. října 2010 (dále jen „nařízení“). Nestačí ovšem, že byla odeslána žádost o toto nařízení opřená. K tomu, aby mezinárodní dožádání bylo úkonem stávícím lhůtu, je třeba, aby souviselo s daným daňovým řízením, a musí být důvodné. Zde lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 56/2014 – 39, který se sice týkal zásahu do práv daňového subjektu nedůvodným opakováním daňové kontroly, ale obsahuje závěry zobecnitelné pro jakékoliv úkony správce daně. Nejvyšší správní soud zde vyslovil: „(s)právci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přiblížit ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (...) Provádění úkonů, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů, tak může vést k administrativnímu zatížení daňového subjektu v míře větší, než kterou je povinen snášet podle zákona. To je zřejmé z povinnosti správce daně.“

[25] Ve spise jsou založeny tiskopisy užívané podle nařízení k mezinárodní výměně informací. Ve vztahu k mezinárodním dožádáním do Belgie a do Itálie je ze spisu (úřední

záznam na č. l. 31) zřejmé, že dokumenty byly přerazovány z neveřejné části spisu dne 22. 1. 2018.

[26] V přehledu přerazovaných listin je uvedeno datum odeslání žádosti do Belgie shodné s datem na žádosti, a to dne 17. 5. 2016. K datu doručení odpovědi je v záznamu uveden den 15. 8. 2016, tiskopis s touto odpovědí ve složce listin založen není. Doplnění odpovědi podle záznamu mělo přijít dne 28. 7. 2016, v tiskopise, který se má týkat tohoto doplnění odpovědi je uvedeno datum jejího odeslání 25. 8. 2016. Správce daně při výpočtu lhůty v předkládací zprávě (str. 3) uvádí datum odpovědi 28. 7. 2016. Ze spisu tedy není jednoznačně doloženo, do kterého data měla být v důsledku tohoto dožádání lhůta stavěna. Z obsahu dožádání je zřejmé, že žádost se týkala stěžovatele a všech kontrolovaných zdaňovacích období a dotazy směřovaly k existenci a charakteristice zboží, s nímž stěžovatel obchodoval a které mělo z této země pocházet. Z odpovědi plyne, že zboží existovalo a bylo přeprodáno do Itálie.

[27] Dožádání do Itálie bylo zasláno dne 10. 10. 2016 a datum odeslání odpovědi je dne 17. 2. 2017, datum doručení v úředním záznamu je 16. 2. 2017, což je i datum, z něhož vycházel správce daně v předkládací zprávě k odvolání. Dotazy se vztahují k pohybu předmětného zboží v Itálii a z odpovědi je zřejmé, že zde k tomuto zboží byly dohledány konkrétní obchodní transakce. I zde je, byť minimální, datový rozdíl.

[28] V úředním záznamu ze dne 22. 1. 2018 je konstatováno ještě třetí dožádání ze dne 6. 3. 2017, k němuž je připojena fotokopie tiskopisu žádosti, v níž jsou listiny zčásti překryty. Z viditelných částí tiskopisu lze seznat, že se jedná o dožádání do Německa ve věci stěžovatele a stříbrného granulátu, zdaňovací období 9/2014, 11/2014 a 12/2014 a obchodních vztahů se společností Bedra; viditelné není ani žádné datum. Úředním záznamem ze dne 1. 9. 2018 byla do spisu přerazena z jeho neveřejné části odpověď na mezinárodní dožádání z Německa. Jedná se o několik výtisků formuláře dožádání, přičemž v jednom z nich je uvedeno datum dožádání 6. 3. 2017, zdaňovací období 9/2014, 10/2014, 11/2014 a 12/2014, v dalším je uvedeno datum odeslání odpovědi 12. 7. 2018 a k otázkám na obchodní transakce je uveden odkaz na přílohy, jimiž je svazek kopií faktur a dodacích listů k obchodům mezi R. B. a společností Bedra GmbH. V záznamu je uvedeno datum doručení 1. 8. 2018. Při pojednání zprávy o kontrole dne 16. 7. 2018 je ve vztahu k námitce daňového subjektu na uplynutí lhůty ke stanovení daně konstatováno, že lhůta neskončila a v současné době neběží, neboť nebyla doručena odpověď na mezinárodní dožádání odeslaná dne 6. 3. 2017. Z této informace a z uvedených časových údajů je zřejmé, že správce daně nevyčkal před uzavřením kontroly na výsledek třetího dožádání, nehledě na to, že je rovněž sporný den obdržení odpovědi na žádost.

[29] Platební a dodatečné platební výměry byly vydány dne 7. 8. 2018 a k tomu, aby se jejich oznámení stalo úkonem prodlužujícím lhůtu ke stanovení daně o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, musely by být oznámeny v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty ke stanovení daně. Žalovaný ani krajský soud se splněním této podmínky nezabývali, vycházejíce z toho, že do data doručení odpovědi na třetí dožádání byly stavěny lhůty nově běžící od přerušení původní lhůty zahájením daňové kontroly za jednotlivá zdaňovací období, a že tedy k jejich zákonnému konci lze přičítat doby všech těchto stavění. Tak by tomu bylo, pokud by všechna mezinárodní dožádání byla důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud je názoru, že v případě prvního a druhého dožádání se žalovanému podařilo zdůvodnit věcnou souvislost a jejich potřebu, neboť byly požadovány informace, které by měly význam pro posouzení případu. Neexistence zboží, s nímž měl v rámci řetězce obsahujícího četné subjekty daňový subjekt obchodovat, stejně jako skutečnost, zda a jakým způsobem se toto zboží dostalo z Belgie přes Itálii (kam mělo být přeprodáno) na území České republiky, by nepochybně měly význam pro posouzení věci. Otázkou však je, zda lze tuto důvodnost uznat i v případě třetího dožádání. Žalovaný potřebnost tohoto dožádání zdůvodnil nezbytností ověření obchodních operací daňového subjektu s odběratelem Bedra, které daňový subjekt dokládal účetními doklady a jim odpovídajícími bankovními operacemi. Žalovaný cíl dožádání vymezil jako „snahu ověřit faktické dodání stříbra a další okolnosti obchodu“. Není podstatné, že dožádáním nebylo zjištěno nic, co by pro posouzení věci mělo význam. Důvodnost mezinárodního dožádání není možné posuzovat jen podle jeho úspěšnosti a faktického přínosu pro rozhodnutí. Nebylo by tak možno považovat za bezdůvodné mezinárodní dožádání, pokud se požadované a potřebné informace nepodařilo zjistit. V daném případě je však situace jiná. Správce daně provedl dožádání, které s věcí mohlo souviset, ovšem nevyčkal jeho výsledku. Žalovaný to ve svém rozhodnutí zdůvodnil tak, že „*nechtěl dále prodlužovat daňové řízení a tím zatěžovat i samotného odvolatele*“ (odst. 80 rozhodnutí žalovaného). Toto vyjádření znamená, že správce daně sám rezignoval na potřebu informací, které žádal, aniž je však zřejmé, že by jejich nedostatek měl na posouzení nějaký vliv. Jistě nelze vyloučit, že se informace vyžadované v rámci mezinárodní spolupráce mohou v průběhu řízení ukázat jako nepotřebné (třeba na základě opatření jiných důkazů); v tom případě má být ovšem mezinárodní dožádání ukončeno. Přitom žalovaný neuvedl v této souvislosti žádnou konkrétní skutečnost, z níž by plynulo, z jakého důvodu se případné výsledky mezinárodního dožádání, a kdy, staly zbytnými. Nelze ani přehlédnout, že podle nařízení (čl. 10) má být informace dožádaným orgánem poskytnuta co nejrychleji, nejpozději však do 3 měsíců ode dne obdržení žádosti. Pokud není dožádaný orgán schopen odpovědět na žádost ve stanovené lhůtě, má o důvodech bezodkladně vyrozumět dožadující orgán včetně data, kdy bude pravděpodobně moci odpovědět. Ačkoliv správce daně vyčíslil dobu stavění lhůty spojenou se třetím dožádáním na 494 dnů, není ze spisu zřejmé, že o době mezinárodního dožádání mezi dožadujícím a dožádaným orgánem probíhala nějaká komunikace. Jistě by byl možný i případ důvodného dožádání, kdy by správce daně s ohledem na délku daňového řízení omezil rozsah šetření, mezinárodní dožádání ukončil a věc posoudil v omezeném rozsahu na základě důkazů, které měl k dispozici. O takový případ se však nejedná. Tím, že správce daně uzavřel šetření, aniž vyčkal doručení výsledků dožádání, a to jen z důvodů „nezatěžování daňového subjektu“ popřel tím důvodnost dožádání. Tento závěr by mohlo zvrátit jen to, že by po doručení odpovědi tato byla zohledněna v rámci odvolacího řízení, což se nestalo. Proto kasační soud neakceptoval, že mezinárodní dožádání do Německa bylo důvodným úkonem, s nímž lze spojovat stavění lhůty ke stanovení daně.

[31] V této části bylo právní posouzení krajského soud nesprávné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navíc je třeba jeho rozsudek v této části označit za nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť pouze odkázal na to, že námitkou prekluze se žalovaný řádně zabýval, a pokud jde o mezinárodní dožádání do Německa, týkalo se dané věci, když jím bylo ověřováno faktické dodání zboží

společnosti Bedra (odst. 40 rozsudku krajského soudu). Krajský soud tedy vůbec nehodnotil postup správce daně, který výsledku dožádání nevyčkal.

[32] Podle názoru Nejvyššího správního soudu jsou akceptovatelnými úkony správce daně majícími vliv na běh lhůty ke stanovení daně daňová kontrola (přerušení lhůty) a mezinárodní dožádání do Belgie a do Itálie (stavení lhůty). Přitom výpočet doby stavení lhůty má význam pro posouzení, zda platební a dodatečné platební výměry byly oznámeny v běžící lhůtě, a zda tedy vedly k jejímu prodloužení o další jeden rok, či nikoliv. Přitom, jak bylo výše uvedeno v odst. 26 a 27, z daňového spisu nejsou jednoznačně identifikovatelná data, od nichž by bylo možno odvodit stavení lhůty; přitom je ovšem zřejmé, že ve vztahu k některým zdaňovacím obdobím by byl vliv na běh lhůty ke stanovení daně hraniční.

[33] Nejvyšší správní soud za této situace vážil, zda odstranění vad bránících výpočtu lhůty lze provést v rámci řízení před krajským soudem či zda je namístě zrušit i rozhodnutí žalovaného, v jehož moci je tyto vady odstranit. Usoudil, že zjištěné nedostatky lze odstranit v řízení před krajským soudem a není proto nutné dále prodlužovat řízení o dani. Bude tedy na žalovaném, aby krajskému soudu doložil listinami či evidencemi, které nejsou obsahem stávajícího spisu, data nezbytná k posouzení doby stavení lhůty spojené s mezinárodními dožádáními do Belgie a do Itálie, případně aby rozporná data spolehlivě vysvětlil. Teprve poté bude na krajském soudu, aby se zabýval výpočtem lhůty ke stanovení daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích majících běh lhůty spojený s různými daty zahájení daňových kontrol.

[34] Nejistota ohledně případné prekluze pak brání posouzení důvodnosti ostatních kasačních námitek. V souvislosti s posuzovanými mezinárodními dožádáními lze jen podotknout, že skutečnost dodatečného seznámení se s výsledkem dožádání by v daném případě skutečně neměla vliv na zákonnost rozhodnutí za situace, že výsledky dožádání neměly žádný význam pro toto rozhodnutí. Je však třeba zdůraznit, že mezinárodní dožádání jako úkon správce daně, který má vliv na běh lhůty ke stanovení daně, má být součástí daňového subjektu přístupné části spisu (§ 64 odst. 1 daňového řádu), pokud zde není dán důvod pro zařazení do vyhledávací (neveřejné) části spisu podle § 65 odst. 1 [typicky písm. a); v tomto případě je lze ve vyhledávací (neveřejné) části ponechat pouze po dobu limitovanou v § 65 odst. 2 daňového řádu].

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[35] Kasační stížnost stěžovatele je tedy zčásti důvodná v tom, že krajský soud nesprávně posoudil úkony stavící běh lhůty ke stanovení daně, navíc aniž v této části rozsudek řádně zdůvodnil. Tím jsou naplněny kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[36] Proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a v jeho světle zajistí upřesnění údajů o trvání mezinárodních dožádání do Belgie a Itálie a poté znovu posoudí běh lhůty ke stanovení daně.

pokračování

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne, vzhledem k § 110 odst. 3 věty první s. ř. s., krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 29. července 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu