



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Aleše Sabola ve věci

žalobce: **PAULINE s.r.o.**, IČO 25127853
sídlem Západní 258/37, Praha 6
zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Ferencem
sídlem Nádražní 58/110, Praha 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2021, č. j. 9973/21/5300-21441-702127

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2021, č. j. 9973/21/5300-21441-702127, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Mgr. Tomáše Ference, advokáta.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“) a podle zák. č. 235/2004

Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období (dále jen „**ZDPH**“) zamítl odvolání žalobce a:

- potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) ze dne 10. 12. 2019, č. j. 9123346/19/2006-51523-111353, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 919 312 Kč (dále jen „**platební výměr červenec 2015**“) a

- podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle ZDPH změnil rozhodnutí správce daně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9315636/19/2006-51523-111353, kterým byla vyměřena vlastní daň za zdaňovací období květen 2015 ve výši 64 843 Kč (dále jen „**platební výměr květen 2015**“), a rozhodnutí ze dne 14. 1. 2020, č. j. 109803/20/2006-51523-111353, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet za zdaňovací období červen 2015 ve výši 417 478 Kč (dále jen „**platební výměr červen 2015**“).

2. Platební výměr květen 2015 změnil žalovaný tak, že v části IV. zvýšil odpočet daně z 2 126 776 Kč na 2 130 646 Kč a vlastní daň snížil z 64 843 Kč na 60 973 Kč. Platební výměr červen 2015 změnil žalovaný tak, že mírně zvýšil odpočet daně z 3 469 223 Kč na 3 490 670 Kč a nadměrný odpočet zvýšil ze 417 478 Kč na 438 925 Kč.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve zrekapituloval závěry správce daně. Správce daně neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně od dodavatele Celtic Sun s.r.o. (dále jen „**CELTIC**“), jelikož se měl žalobce účastnit dodavatelsko-obchodních transakcí, jejichž smyslem bylo získat neoprávněnou výhodu spočívající v uplatnění nároku na odpočet daně. Dle správce daně žalobce mohl či měl vědět o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem. Ve zdaňovacích obdobích květen 2015 a červen 2015 dále správce daně neuznal nárok na odpočet daně uplatněný žalobcem na základě daňových dokladů od dodavatele AGRO-INVEST GROUP s.r.o. (dále jen „**AGRO**“) z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH. V posuzovaných zdaňovacích obdobích správce daně také neuznal nárok na odpočet daně na základě dalšího přijatého plnění od dodavatele CELTIC a AGRO z důvodu, že předmětná plnění nebyla předmětem daně v tuzemsku dle § 2 odst. 1 ZDPH a v souvislosti s těmito plněními správce daně neuznal dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu ve smyslu § 64 ZDPH. Dle správce daně žalobce neprokázal splnění podmínek pro intrakomunitární dodání zboží z tuzemska do Polské republiky ve smyslu § 64 ZDPH společnosti AGRO-INVEST GROUP s.o.o. (dále jen „**AGRO PL**“).
4. Žalovaný na rozdíl od správce daně akceptoval odpočet za přijaté plnění od společnosti AGRO, jelikož správce daně relevantně nezpochybil žalobcem doložené důkazní prostředky prokazující dodání zboží deklarovaným dodavatelem, čímž nepřenesl důkazní břemeno zpět na žalobce dle § 92 odst. 5 daňového řádu. S ohledem na to změnil žalovaný platební výměry květen a červen 2015 ve prospěch žalobce. Žalovaný se dále vyjádřil k **odvolacím námítkám žalobce**, vč. námítky, dle níž správce daně účelově prodlužoval dobu na doměření daně tím, že nepožádal o mezinárodní výměnu informací ihned na začátku daňové kontroly, ale záměrně si zasílání žádosti rozfázoval. Dle žalovaného správce daně veškeré žalobcem tvrzené skutečnosti prověřoval a získával informace postupně (na základě výzev k poskytnutí informací, dožádání místně příslušným správcům

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

daně, dodavatelům, svědeckých výpovědí), opatroval výsledky svědků. Logicky z takového postupu pak vyplývá, že žádosti o mezinárodní dožádání jsou odesílány postupně podle toho, v jaké fázi poznání se správce daně nachází.

5. K dalším námitkám týkající se neprokázání existence podvodného řetězce a neobvyklostí v řetězci žalovaný odkázal na své odůvodnění. Žalovaný se podrobně vypořádal i s dalšími námitkami žalobce, které se týkaly skutkových okolností projednávaného případu.

III. Žaloba

6. Žalobce v podané žalobě shrnul dosavadní průběh správního řízení a následně uplatnil žalobní námitky, které soud z důvodu nadbytečnosti nerekapituloval, neboť se jejich věcným posouzením z dále rozvedených důvodů nezabýval.
7. Dle žalobce správce daně v rámci řízení záměrně prodlužoval dobu na doměření daně tím, že nikdy nežádal o mezinárodní spolupráci hned na počátku daňového řízení, ale záměrně si rozfázoval zasílání žádostí o mezinárodní spolupráci tak, aby po skončení jedné mezinárodní spolupráce požádal o další, přičemž po vyřízení takové mezinárodní spolupráce správce daně požádal o další mezinárodní spolupráci. Po dobu mezinárodní spolupráce pak neběžela prekluzivní doba pro doměření daňové povinnosti žalobci. Tímto způsobem se správce daně snažil uměle prodlužovat délku pro doměření daně, jelikož by nestihl daň doměřit ve lhůtě 3 let od zahájení daňové kontroly, tzn. ve lhůtě, která by bez prodlužování mezinárodní spolupráci uběhla již v roce 2018.
8. Dle žalobce nelze souhlasit s žalovaným, že je možné, aby správce daně odesílal žádosti o mezinárodní dožádání postupně dle toho, v jaké fázi poznání se správce daně nachází bez jakéhokoli omezení či jasného vztahu k daňovému řízení. Žalobce namítá, že správce daně ani žalovaný bezpečně neprokázali, z jakého důvodu mělo dojít k přerušení běhu prekluzivní lhůty.
9. Žalobce proto navrhnul zrušení napadeného rozhodnutí i platebních výměrů.

IV. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul dosavadní správní řízení, žalobní námitky žalobce, zopakoval právní základ posuzované věci a vyjádřil se k jednotlivým námitkám žalobce. Soud se zaměřil pouze na vyjádření ve vztahu k namítané prekluzi práva stanovit daň, neboť další námitky nebylo třeba vypořádat. S námitkou prekluze stanovení daně se žalovaný neztotožnil.
11. Dle žalovaného každé z provedených mezinárodních dožádání mělo v daňovém řízení svůj smysl, přičemž tímto smyslem byla snaha o získání relevantních informací pro daňové řízení vedené se žalobcem, nikoliv snaha o prodloužení lhůty pro stanovení daně. Žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí uváděl pouze konkrétní žádosti o mezinárodní dožádání a případné odpovědi na ně v závislosti na skutečnostech relevantních pro odvolací řízení zejména s ohledem na uplatněné odvolací námitky. Záměrem žalovaného nebylo provádět úplný výčet jednotlivých žádostí, proto nelze dovozovat jakékoli závěry z neuvedení všech ve zprávě o daňové kontrole uvedených mezinárodních dožádání i v textu napadeného rozhodnutí.
12. Ve svém vyjádření ze dne 23. 6. 2022 se žalovaný k výzvě soudu vyjádřil k jednotlivým mezinárodním dožádáním a setrval na svém závěru, že byla účelná. Mezinárodní dožádání podle něj vykazují věcnou a časovou souvislost s předmětem daňové kontroly (týkající se stanovení daňové povinnosti žalobci za květen, červen a červenec roku 2015), jejímž výsledkem bylo vydání dodatečných platebních výměrů, kterými byla v důsledku Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

zjištěných skutečností žalobci doměřena daň za příslušná zdaňovací období. Žalovaný má za to, že samotná skutečnost, že konkrétní mezinárodní dožádání nevedlo k odepření konkrétního žalobcem uplatněného nároku, pak neznamená, že nemělo vliv na správné stanovení daně žalobci. I takové mezinárodní dožádání, které nepotvrdí podezření správce daně, totiž bude mít za následek stanovení daně v její zákonné výši právě tím, že k odepření uplatněného nároku nedojde. Žalovaný na dotaz soudu dodal, že si není vědom dalších úkonů, které by měly vliv na běh lhůty pro stanovení daně.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

13. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době jeho vydání a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**. O žalobě soud vzhledem k závěrům o prekluzi lhůty ke stanovení daně rozhodl bez nařízení jednání, jelikož jde o vadu řízení, jež má z povahy věci vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].
14. Soud se v první řadě zabýval námitkou prekluze lhůty pro stanovení daně. Pokud by totiž žalobci byla daň (v případě platebního výměru květen 2015 byla stanovena daň, v případě platebních výměrů červen a červenec 2015 byl žalobci snížen uplatněný nárok na odpočet daně) stanovena až po marném uplynutí lhůty, bylo by nadbytečné zabývat se dalšími námitkami. Soud je navíc povinen přihlídnout k prekluzi lhůty pro stanovení daně i z úřední povinnosti (např. nález Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07). Tuto judikaturu ostatně akceptoval i Nejvyšší správní soud již v řadě svých rozhodnutí. Například v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že „(s)oud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.“
15. Soud vycházel z následující právní úpravy.
16. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu „(d)aň 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.“
17. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu „(l)hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“
18. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu „(b)yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“
19. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu „(l)hůta pro stanovení daně neběží 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.“

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

20. Z výše citovaných ustanovení vyplývá, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně činí 3 roky. Daňový řád přitom stanoví, v jakých případech se lhůta přerušuje a běží od počátku a v jakých se staví. Pro nyní projednávanou věc je především relevantní, že se lhůta staví též ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Soud totiž ze správního spisu ověřil, že správce daně učinil ve věci několik žádostí o mezinárodní spolupráci.
21. Nejprve soud ovšem k počátku a běhu lhůty uvádí pro přehlednost následující. V případě zdaňovacího období květen 2015 začala běžet lhůta pro stanovení daně od 26. 6. 2015 (daňové přiznání je třeba podat ve lhůtě 25 dnů po skončení zdaňovacího období; srov. § 101 ZDPH a § 148 odst. 1 daňového řádu). Ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu pak začala běžet nová lhůta pro stanovení daně zahájením daňové kontroly dne 16. 7. 2015. Jelikož se jedná o lhůtu hmotněprávní a nikoliv procesní, vztahuje se na počítání lhůt právě § 148 daňového řádu a nikoliv § 33 stejného zákona (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020 - 56). Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu přitom stanoví, že lhůta běží ode dne, kdy byl úkon (zde zahájení daňové kontroly) učiněn. Daň nelze stanovit po uplynutí 3 let, v tomto případě tedy po 16. 7. 2018. Jelikož byl platební výměr květen 2015 vydán až po tomto datu, konkrétně dne 19. 12. 2019, je zřejmé, že by prekluzivní lhůta uplynula. Z tohoto důvodu je třeba posoudit rozhodné okolnosti, které mohly zapříčinit další přerušení či stavění lhůty, v tomto případě mezinárodní dožádání.
22. Stejně je tomu i v případě zdaňovacího období červen 2015. Lhůta pro stanovení daně začala běžet dne 28. 7. 2015 (25. den byla sobota). Daňová kontrola byla zahájena dne 18. 8. 2015. Prekluzivní lhůta tedy počala běžet v tento den znovu a uplynula by 18. 8. 2018. Platební výměr ze dne 14. 1. 2020 by byl proto vydán až po jejím uplynutí. Pokud jde o zdaňovací období červenec 2015, prekluzivní lhůta začala běžet dne 26. 8. 2015 a opětovně se zahájením daňové kontroly dne 11. 9. 2015. Lhůta tedy měla uplynout dne 11. 9. 2018. Platební výměr by byl i v tomto případě vydán po jejím uplynutí, a to dne 10. 12. 2019.
23. Jak bylo uvedeno, lhůta pro stanovení daně se po dobu mezinárodního dožádání staví, důvodem je skutečnost, že správci daně je po danou dobu věc „odňata“, či je závislá na výsledku řízení, které do pravomoci správce daně nespadá. Mezinárodní dožádání je ale nutno, stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně, posuzovat materiálně. Mezinárodnímu dožádání, které je uskutečněno neúčelně (přínos pro řízení je zanedbatelný), nebo které je dokonce činěno jen za účelem získání času, nelze účinky stavění lhůty přiznat. Soud se proto musel zabývat nejen tím, po jak dlouhou dobu byl v jejich důsledku běh prekluzivní lhůty přerušen, ale i tím, zda mezinárodní dožádání souvisela s daňovým řízením a byla důvodná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020 - 56). Jinými slovy tak nestačí jen to, že byla formálně odeslána žádost o mezinárodní dožádání. Jak ve vztahu k jiné otázce, ale přenositelně i na nynější věc, uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 56/2014 - 39, správci daně sice svědčí značná míra uvážení ohledně vedení daňové kontroly, což zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu – pod tuto diskreci ovšem nespádají úkony, jež ve skutečnosti vybočují ze zákonného účelu řízení, typicky provádění zjevně nadbytečných či ve vztahu k rozhodným skutečnostem irelevantních nebo neúčelných důkazů.
24. Pokud jde o jednotlivá mezinárodní dožádání, ze správního spisu vyplývá, že první žádost byla odeslána dne 11. 9. 2015, přičemž správce daně obdržel odpověď dne 6. 11. 2015. Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Žádost se týkala výpisu z polského účtu žalobce. Další žádost byla odeslána dne 4. 11. 2015, odpověď byla obdržena dne 28. 1. 2016. Uvedená žádost se týkala prošetření obchodních vztahů mezi žalobcem a jeho slovenským odběratelem KUPLEX. Další žádost o mezinárodní spolupráci byla odeslána dne 27. 11. 2015, správce daně obdržel odpověď dne 26. 1. 2016. Žádost směřovala na prošetření vztahu žalobce s odběratelem Coral spol. s r.o. Správce daně dále požádal o mezinárodní spolupráci dne 28. 6. 2016, a to za účelem provedení svědecké výpovědi pana K. D., jednatele společnosti AGRO. Odpověď byla obdržena dne 25. 7. 2016. S jistým časovým odstupem byla dne 21. 2. 2018 zaslána žádost o mezinárodní spolupráci za účelem výslechu p. K., jednatele společnosti KUPLEX. Odpověď obdržel správce daně dne 10. 7. 2018. Následovala žádost o mezinárodní spolupráci odeslaná dne 19. 9. 2018, která se týkala prověření přepravy zboží z Polska na Slovensko společností PPH na základě CMR listů z května a června 2015. Odpověď byla obdržena dne 12. 12. 2018. Dále byla zaslána dne 11. 10. 2018 žádost o mezinárodní spolupráci ohledně polského přepravce M&J Logistics (dotaz směřoval na všechna zdaňovací období). Správce daně odpověď obdržel dne 7. 12. 2018. Dne 23. 1. 2019 odeslal správce daně žádost o mezinárodní spolupráci, která se týkala zdaňovacích období v roce 2014 ve vztahu ke společnosti OBCHOD.cz, jejímž vlastníkem měla být do 23. 6. 2014 p. K. K. K (dcera p. K. P., dřívějším jménem K. A. K.-K.) a do 4. 10. 2013 měla být jejím jednatelem. Odpověď, která zachycovala výpověď K. K. K., obdržel správce daně dne 6. 5. 2019. Dne 15. 5. 2019 požádal správce daně o několik mezinárodních spoluprací. V první řadě požádal o mezinárodní spolupráci ohledně provedení výslechu pana K. Odpověď byla obdržena dne 5. 9. 2019. Dále byla zaslána žádost opět o výslech paní K. K. K. ve vztahu ke společnosti CELTIC. Její výslech proběhl až dne 11. 7. 2019, odpověď byla zaslána správci daně dne 19. 7. 2019. Dále byla zaslána žádost o výslech paní Ka. A. K.-K. (K. P.), její výslech ale nebyl proveden, neboť se jí nepodařilo doručit předvolání k výslechu. Odpověď na mezinárodní dožádání byla doručena správci daně dne 18. 7. 2019. Dále byla dne 15. 5. 2019 zaslána žádost ohledně výslechu paní W. M. K. (matka p. K. P.) a jejího vztahu ke společnosti CELTIC a žalobci. Odpověď došla dne 22. 7. 2019. V poslední řadě bylo dne 25. 11. 2019 zasláno mezinárodní dožádání, které se týkalo prověření CMR listů ze dne 29. 5. 2015 a toho, kdo je majitelem dopravního prostředku použitého k přepravě zboží od společnosti AGRO (Polsko) k odběrateli KUPLEX (Slovensko) na Slovensko. Správce daně obdržel odpověď dne 3. 3. 2020.

25. Soud dodává, že do spisu bylo zařazeno i mezinárodní dožádání ze dne 10. 6. 2016 (odpověď ze dne 1. 8. 2016), které ale bylo realizováno v rámci daňového řízení se společností CELTIC, nikoliv s žalobcem. Správce daně ho navíc nezmiňuje v žádné ze zpráv o daňových kontrolách. Stavění lhůty ke stanovení daně lze navíc připustit pouze ve vztahu k té dani, ohledně které je vedeno aktivní řízení.
26. K jiným skutečnostem, které by stavěly nebo přerušovaly prekluzivní lhůtu, v projednávaném případě nedošlo; žalovaný to ostatně ani netvrdí. Žalobce v podané žalobě zmiňoval, že byl spis zabaven celním úřadem z důvodu podezření na trestnou činnost, čemuž odpovídaly i některé podklady ve správním spise, žalovaný ale sám na výzvu soudu sdělil, že si jiných úkonů než mezinárodního dožádání není vědom, proto soud nemohl mít ani za to, že by byla prekluzivní lhůta prodloužena z důvodu vedení trestního stíhání apod. [§ 148 odst. 4 písm. c) či odst. 6 daňového řádu].
27. Soud tak mohl přistoupit k posouzení vlastní účelnosti jednotlivých úkonů mezinárodního dožádání.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

28. S ohledem na výše uvedená teoretická východiska přitom nemohl jako účelné uznat mezinárodní dožádání ze dne 23. 1. 2019 (odpověď obdržena dne 6. 5. 2019, celkem 104 dnů), neboť žádost se týkala informací za zdaňovací období od ledna do července 2014 (takto byla rozhodná období vymezená i ve formuláři žádosti) a toliko společnosti OBCHOD.cz, kterou do 23. 6. 2014 vlastnila K. K. K. Dle tvrzení žalobce, které uvedl v protokolu o zahájení daňové kontroly a předání podkladů za květen 2015, byl přitom navázán kontakt se společností CELTIC prostřednictvím p. K. P. (matka K. K. K.), není proto zřejmé, proč byla vyslýchána právě K. K. K., resp. není zřejmé, jak se to týkalo nynější věci (žalovaný ve druhém vyjádření ze dne 23. 6. 2022 uváděl, že tato osoba měla dle žalobce jednat za společnost OBCHOD.cz i CELTIC, nicméně přinejmenším u společnosti CETIC tomu tak není, když i v napadeném rozhodnutí žalovaný uváděl, že za společnost CELTIC měla jednat paní P.; viz bod 63). Uvedené dožádání se nevztahovalo ani k předmětným zdaňovacím obdobím v roce 2015, ani ke společnosti CELTIC, která by měla být zapojena do podvodného řetězce, nebo byla v předmětném zdaňovacím období dodavatelem či odběratelem žalobce. Ani z odpovědí na mezinárodní dožádání nebylo možné ke společnosti CELTIC nic dovodit.
29. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí (str. 22) o společnosti OBCHOD.cz zmínil pouze okrajově pro dokreslení situace. Konkrétně uvedl, že „(p)řesto navázal [žalobce] obchodní vztah se společností Celtic, jejímž jménem jednala K. P. (dřívější jméno K. A. K.-K., matka K. K. K.; pozn. soudu) přesto, že nebyla statutárním orgánem této společnosti a odvolatel neobjasnil, na základě jakého oprávnění jednala tato osoba za společnost Celtic. Odvolací orgán podotýká, že v roce 2014 dle tvrzení odvolatele tato osoba jednala také za společnost OBCHOD.cz s.r.o., DIČ: CZ24246093, se kterou odvolatel obchodoval v červenci 2014 přesto, že nebyla s tímto dodavatelem také personálně propojena.“ O konkrétním významu informací z mezinárodního dožádání se žalovaný v tomto směru nezmiňoval. Tento první výsledek přitom nebyl nijak zaměřen ke společnosti CELTIC a předmětným zdaňovacím obdobím, ani k paní P., přičemž žádné konkrétní informace k tomu se vztahující nebyly ani zjištěny.
30. Paní K. K. K. byla navíc ve spojení se společností CELTIC vyslýchána podruhé, a to na základě dožádání ze dne 15. 5. 2019 (vzápětí po obdržení odpovědi stran výsledku ke společnosti OBCHOD.cz tak byla paní K. opětovně vyslýchána ke společnosti CELTIC). Kromě toho soud dodává, že správci daně musel být význam a postavení společnosti CELTIC pro nyní posuzovaná zdaňovací období zřejmý již od počátku, mj. již proto, že hned v roce 2015 se dotazoval na účet této společnosti v Polsku. Zdejšímu soudu proto není zřejmé, proč se správce daně ve vztahu k projednávané věci vůbec dotazoval na společnost OBCHOD.cz a zdaňovací období v roce 2014 (a nikoli na společnost CELTIC), resp. jak tato skutečnost souvisí s rozhodnými zdaňovacími obdobími. Správce daně mohl požádat rovnou o výsledek vztahující se (i) ke společnosti CELTIC a ke všem zdaňovacím obdobím. Soud je proto toho názoru, že se předmětné mezinárodní dožádání týkalo právě zdaňovacích období do července 2014, která byla správcem daně též prověřována.
31. Nelze mít za to, že by uvedená žádost směřovala ke stanovení daně za zdaňovací období květen, červen, či červenec 2015 a tedy byla účelná. Již z žádosti o mezinárodní dožádání by přitom měla být zřejmá souvislost s rozhodným zdaňovacím obdobím, resp. ta by alespoň zpětně měla být rozpoznatelná. Zmíněné mezinárodní dožádání se předmětných zdaňovacích období nijak přímo, ale ani nepřímo netýkalo (žalovaný je ostatně ani původně ve vyjádření k žalobě v tabulce relevantních úkonů mezinárodního dožádání neuvedl).

32. Stejně tak nemohl zdejší soud uznat jako důvodné poslední mezinárodní dožádání ze dne 25. 11. 2019. Správce daně jím žádal o prověření údajů z CMR listu ze dne 29. 5. 2015, tedy toho, zda bylo zboží od dodavatele AGRO přepraveno přímo z Polska na Slovensko společnosti KUPLEX, či zda bylo zboží pořízeno v České republice. Správce daně žádal prověření údajů z CMR listu ze dne 29. 5. 2015, který se týkal plnění na vystaveném daňovém dokladu č. 20153020 pro odběratele KUPLEX, u něž žalobce uplatnil osvobození od daně za období květen 2015 (dle vystavené faktury došlo k plnění dne 29. 5. 2015). Žalobce dále uplatnil za období červen 2015 nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění za nákup kuřecího masa ve snížené sazbě daně od AGRO (číslo dokladu zt 150132).
33. Správce daně se tedy snažil ověřit, zda bylo přijetí zboží (mražené maso) od dodavatele AGRO předmětem daně v tuzemsku, tj. zda se v okamžiku dodání od dodavatele nacházelo na území České republiky, a tedy zda má žalobce nárok na odpočet DPH (ve vztahu k nákupu zboží od AGRO) a zda má nárok na osvobození od daně při jeho deklarovaném dodání odběrateli registrovanému v jiném členském státě (ve vztahu k dodání zboží společnosti KUPLEX na Slovensku). Uvedené mezinárodní dožádání se sice netýkalo prokázání existence daňového podvodu a otázek na to navazujících, ale šlo o prověření toho, zda bylo předmětné zboží přemístěno do tuzemska, či ne, a tedy zda se stalo předmětem DPH v České republice a bylo dodáno do jiného členského státu – mohlo tedy s posuzovanou věcí souviset.
34. Správce daně nicméně nevyčkal jeho výsledku, neboť vypracoval zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období květen 2015 dne 16. 12. 2019 a platební výměr vydal dne 19. 12. 2019, zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období červen 2015 vypracoval dne 6. 1. 2020 a platební výměr za červen 2015 vydal dne 14. 1. 2020. Odpověď na mezinárodní dožádání přitom obdržel teprve dne 3. 3. 2020, tedy poté, co projednal zprávy o daňových kontrolách a stanovil daň.
35. Správce daně tedy 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. K tomu nicméně nedošlo. Stejně tak 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. Správce daně mohl z rozsahu šetření vydělit právě daňové doklady, kterých se dotaz týkal. Pokud ovšem správce daně nevyčkal výsledku dožádání, popřel tím sám jeho důvodnost (obdobně zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020 - 56, či nedávný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 1. 2022, č. j. 31 Af 61/2020 - 224).
36. Ostatně, ze zprávy o daňové kontrole za květen 2015 vyplývá, že správce daně měl i bez výsledku dožádání postaveno najisto, že se zboží nenacházelo na území České republiky. Správce daně již

v rámci odpovědi na mezinárodní dožádání ze dne 21. 2. 2018, tj. dne 10. 7. 2018, obdržel CMR list ze dne 29. 5. 2015 (tomu odpovídá daňový doklad č. 20153020 vystavený pro odběratele KUPLEX a doklad č. zt150132 od AGRO). Ve zprávě o daňové kontrole za květen 2015 (na str. 14) správce daně uvedl, že z CMR listu vyplývá dodávka mezi obchodním partnerem žalobce (nakládku v Polsku), společností AGRO, s vykládkou na Slovensku ve společnosti KUPLEX. Jako přepravce je uvedena polská společnost JAMA Sp. Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

z o.o. Převážní list dle správce daně potvrzuje přepravu z Polska na území Slovenska. Dále byl zaslán dodací list č. 3020/2015 ze dne 29. 5. 2015, který je opatřen razítkem a podpisem daňového subjektu a razítkem a podpisem odběratele. Žalobcem žádný dodací list jako důkazní prostředek doložen nebyl. Dle správce daně z uvedeného vyplývá, že se mělo jednat o „přímou“ obchodní transakci od dodavatele (AGRO) žalobce k jeho odběrateli (KUPEX), tzn. dodání zboží s přepravou z Polska na Slovensko. Správce daně jasně uvedl, že žalobce neprokázal, že se zboží nacházelo na území České republiky, resp. že jeho deklarované dodání do jiného členského státu bylo spojeno s dopravou z České republiky na Slovensko. Ve zprávě o daňové kontrole za červen 2015 (str. 61) správce daně uvedl, že z přepravních dokladů (CMR listů) je patrné, že dopravy začínaly v Polsku a končily na Slovensku.

37. Pro úplnost soud dodává, že uvedené mezinárodní dožádání se nijak netýkalo zdaňovacího období červenec 2015, neboť dotaz směřoval pouze na prověření přepravy zachycené na CMR listu ze dne 29. 5. 2015. Ostatně zpráva o daňové kontrole z července 2015 se o tomto plnění, jakož ani o mezinárodním dožádání ze dne 25. 11. 2019, nezmiňuje.
38. Konečně, jak uvedl Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku č. j. 2 Afs 39/2020 - 56, závěr o neúčelnosti uvedeného dožádání by mohlo zvrátit jen to, že by po doručení odpovědi tato byla náležitě zohledněna v rámci odvolacího řízení (aniž by tuto možnost kasační soud blíže rozvedl). Žalovaný se přitom v napadeném rozhodnutí pouze na str. 30 zmínil o tom, že v případě deklarovaného pořízení zboží od společnosti AGRO (červen 2015) správce daně formou mezinárodního dožádání také ověřil přepravu zboží z Polska na Slovensko polským přepravním JAMA. Jak ale bylo již výše uvedeno, závěry ohledně neprokázání naplnění podmínek pro nárok na odpočet DPH a osvobození od daně učinil správce daně již na základě získaného CMR listu (viz str. 14 a 18-19 zprávy o daňové kontrole z května 2015, str. 51 a 60-61 zprávy o daňové kontrole z června 2015). V tomto ohledu nelze mít za to, že by žalovaný své závěry zakládal právě na odpovědi na mezinárodní dožádání ze dne 25. 11. 2019 (není jasné, na jaká dožádání žalovaný odkazoval). Z uvedeného důvodu zdejší soud neakceptoval, že mezinárodní dožádání ze dne 25. 11. 2019 bylo takovým úkonem, s nímž lze spojovat stavění lhůty ke stanovení daně. Správce daně jeho výsledku nevyčkal a žalovaný na něm své závěry nezaložil (přínejméně na něj explicitně nepoukázal, nijak je blíže nerozvedl a ani konkrétně nehodnotil informace, jež byly získány tímto posledním mezinárodním dožádáním).
39. Kromě toho, v případě, kdy prekluzivní lhůta již v době vydání platebního výměru uplynula (byť i z důvodu, že správce daně nevyčkal výsledku mezinárodního dožádání), nelze si dle soudu představit, že by se zpětně obnovila pouze z důvodu, že odvolací orgán na mezinárodní dožádání odkázal (pokud by žalobce nepodal odvolání, neměnilo by to ostatně nic na tom, že platební výměry byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty, což by jistě bylo nutné zohlednit např. v rámci uplatnění dozorčích prostředků). Na druhou stranu, pokud by v době vydání platebního výměru ještě neuplynula prekluzivní lhůta, výše vyslovenému závěru Nejvyššího správního soudu o zohlednění mezinárodního dožádání a zvrácení jeho neúčelnosti by nic nebránilo. To však není případ projednávané věci.
40. Pokud jde o ostatní žádosti o mezinárodní spolupráci, ty považuje zdejší soud za relevantní, neboť se správce daně jejich prostřednictvím snažil získat informace o vztazích žalobce s jeho odběrateli a o provedených přepravách zboží mezi členskými státy (vztahovaly se k předmětným zdaňovacím obdobím a dodavatelům a odběratelům žalobce). Zdejší soud neshledal ani to, že by zbylá dožádání byla zasílána čistě účelově

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

s cílem prodloužit prekluzivní lhůtu (to ostatně neshledal ani u dvou dožádání řešených výše, u kterých toliko uzavřel, že nedosahovala takové kvality, aby s nimi bylo možné spojovat stavění lhůty pro stanovení daně). Ani žalobce ostatně nekonkretizoval jednotlivé žádosti o mezinárodní spolupráci, které měly být dle jeho názoru účelové a v čem měla tato účelovost spočívat. Je naprosto logické, že správce daně zasílal žádosti o mezinárodní spolupráci postupně v závislosti na tom, jaké informace měl a jaké potřeboval zjistit.

41. Jak bylo uvedeno výše, v případě zdaňovacího období květen 2015 počala ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová lhůta pro stanovení daně zahájením daňové kontroly dne 16. 7. 2015. Prekluzivní lhůta přitom podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběžela v době ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Jednalo se o následující období:

- od 11. 9. 2015 do 28. 1. 2016 (zahrnující dožádání od 11. 9. 2015 do 6. 11. 2015, od 4. 11. 2015 do 28. 1. 2016, od 27. 11. 2015 do 26. 1. 2016) (140 dnů),
- od 28. 6. 2016 do 25. 7. 2016 (28 dnů),
- od 21. 2. 2018 do 10. 7. 2018 (140 dnů),
- od 19. 9. 2018 do 12. 12. 2018 (zahrnující rovněž dožádání od 11. 10. 2018 do 7. 12. 2018) (85 dnů),
- od 15. 5. 2019 do 5. 9. 2019 (zahrnující dožádání od 15. 5. 2019 do 18. 7., 19. 7. a 22. 7. 2019) (114 dnů).

42. Daň proto měla být stanovena do 5. 12. 2019 (16. 7. 2015 + 3 roky, tj. 16. 7. 2018 + 507 dnů). Správce daně ale vydal platební výměr za květen 2015 až dne 19. 12. 2019 a doručil ho žalobci dne 20. 12. 2019. Prekluzivní lhůta 3 let prodloužená o výše uvedená mezinárodní dožádání uplynula ještě před stanovením daně. Platební výměr tak nebyl vydán v prekluzivní lhůtě, protože je nezákonný.

43. Co se týče zdaňovacího období červen 2015, daňová kontrola byla zahájena dne 18. 8. 2015. Prekluzivní lhůta tedy počala běžet v tento den, přičemž s ohledem na mezinárodní dožádání neběžela po dobu:

- od 11. 9. 2015 do 28. 1. 2016 (zahrnující dožádání od 11. 9. 2015 do 6. 11. 2015, od 4. 11. 2015 do 28. 1. 2016, od 27. 11. 2015 do 26. 1. 2016) (140 dnů),
- od 28. 6. 2016 do 25. 7. 2016 (28 dnů),
- od 21. 2. 2018 do 10. 7. 2018 (140 dnů),
- od 19. 9. 2018 do 12. 12. 2018 (zahrnující rovněž dožádání od 11. 10. 2018 do 7. 12. 2018) (85 dnů),
- od 15. 5. 2019 do 5. 9. 2019 (zahrnující dožádání od 15. 5. 2019 do 18. 7., 19. 7. a 22. 7. 2019) (114 dnů).

Lhůta měla proto uplynout dne 7. 1. 2020 (18. 8. 2015 + 3 roky, tj. 18. 8. 2018 + 507 dnů). V důsledku vydání platebního výměru až dne 14. 1. 2020, byla daň rovněž stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty.

44. V případě zdaňovacího období červenec 2015 začala běžet nová prekluzivní lhůta se zahájením daňové kontroly dne 11. 9. 2015. Prekluzivní lhůta neběžela po dobu:

- od 11. 9. 2015 do 28. 1. 2016 (zahrnující dožádání od 11. 9. 2015 do 6. 11. 2015, od 4. 11. 2015 do 28. 1. 2016, od 27. 11. 2015 do 26. 1. 2016) (140 dnů),
- od 28. 6. 2016 do 25. 7. 2016 (28 dnů),
- od 21. 2. 2018 do 10. 7. 2018 (140 dnů),

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

- od 11. 10. 2018 do 7. 12. 2018 (58 dnů) (mezinárodní dožádání ze dne 19. 9. 2018 se netýkalo zdaňovacího období červenec 2015, jak rovněž vyplývá se zprávy o daňové kontrole za červenec 2015), F

- od 15. 5. 2019 do 5. 9. 2019 (zahrnující dožádání od 15. 5. 2019 do 18. 7., 19. 7. a 22. 7. 2019) (114 dnů).

45. Lhůta proto měla uplynout dne 4. 1. 2020 (11. 9. 2015 + 3 roky, tj. 11. 9. 2018 + 480 dnů). Platební výměr byl vydán dne 10. 12. 2019 a oznámen byl dne 12. 12. 2019, proto byla lhůta v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužena o jeden rok do 4. 1. 2021. Žalovaný ale vydal a doručil napadené rozhodnutí až dne 25. 3. 2021, tedy až po uplynutí prodloužené prekluzivní lhůty. Ani v tomto případě tedy nebyla prekluzivní lhůta pro stanovení daně dodržena.

VI. Závěr a náklady řízení

46. Soud tak shledal, že daň za všechna zdaňovací období (květen, červen, červenec 2015) byla pravomocně vyměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty. S ohledem na tento závěr mu nezbylo, než napadené rozhodnutí podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. právním názorem soudu vázán.
47. S ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně přitom soud dále zvažoval, jakým způsobem lze zohlednit skutečnost, že žalobce v daňových přiznáních nárokoval nadměrný odpočet. Pokud by prekluze znamenala absolutní překážku stanovení daně, byl by daňový subjekt potrestán za to, že správce daně nebyl schopen daň stanovit v rámci prekluzivní lhůty. Soud proto dospěl k závěru, že žalovaný bude muset v rámci nového stanovení daně přiznat žalobci uplatněný nárok na odpočet DPH v souladu s podaným daňovým tvrzením. Jedná se totiž o výjimku, kdy je namísto daň namísto zastavení řízení stanovit (srov. též komentář k § 148 in Rozehnal, T. *Daňový řád: praktický komentář. 2. vydání*. Praha: Wolters Kluwer). Citovaná komentářová literatura odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I ÚS 3244/09, jehož závěry se dle soudu uplatní i v této věci, byť ta se řídí novou právní úpravou daňového řádu (srov. bod 26 nálezu); jakkoli byly zde učiněné závěry do jisté míry korigovány rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021 - 31, soud zdůrazňuje, že ten posuzoval zcela odlišnou situaci, kdy již daň byla vyměřena a posléze bylo podáno dodatečné daňové přiznání. Z těchto důvodů soud nepřistoupil též ke zrušení platebních výměrů dle § 78 odst. 3 s. ř. s., neboť celá otázka může být vyřešena v řízení před žalovaným.
48. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, a proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení spočívající v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč, odměně za 2 úkony právní služby [§ 11 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů – tj. převzetí zastoupení, žaloba] v částce 3 100 Kč za jeden úkon, celkem 6 200 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.] a náhradě hotových výdajů za 2 úkony v částce 300 Kč za jeden úkon, celkem 600 Kč (§ 13 odst. 4 téže vyhlášky). Právní zástupce žalobce je plátcem DPH, a proto se částka dále zvyšuje o hodnotu příslušné sazby. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce celkem 11 228 Kč.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 3. srpna 2022

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.