ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Podravka - Lagris a. s.**, se sídlem Dolní Lhota 39, zastoupená Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M., advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 12. 2020, č. j. 30 Af 101/2018 – 93,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 12. 2020, č. j. 30 Af 101/2018 – 93, **se zrušuje**.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2018, č. j. 38702/18/5300-22443-701226, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 20 342 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 8. 2018, č. j. 38702/18/5300-22443-701226, (I) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „*správce daně*“) - platební výměr ze dne 25. 7. 2017, č. j. 1571492/17/3305-52524-709444, kterým správce daně žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) ve výši 2 964 351 Kč za zdaňovací období prosinec 2014; a (II) změnil tři dodatečné platební výměry ze dne 25. 7. 2017, č. j. 1547263/17/3305-52524-709444, č. j. 1572633/17/3305-52524-709444 a č. j. 1572726/17/3305-52524-709444, kterými správce daně doměřil žalobkyni DPH v celkové výši 1 302 120 Kč za zdaňovací období listopad 2014, leden 2015 a únor 2015, a to tak, že ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím zrušil penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu a ve zbytku tyto dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Důvodem doměření daně bylo vyloučení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele – obchodní společnosti Arzona s. r. o. (dále jen „*společnost Arzona*“) – spočívajících v nákupu máku modrého. Správce daně žalobkyni tento nárok neuznal z důvodu jejího zapojení do obchodních transakcí, jejichž cílem bylo vylákání výhody na DPH podvodným způsobem, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla, přičemž nepřijala taková rozumná opatření, kterými by se účasti na podvodu na DPH vyhnula. Dále žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně za zdaňovací období prosinec 2014 z důvodu duplicitně uplatněného nároku na odpočet, respektive z důvodu nenaplnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[3] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 22. 12. 2020, č. j. 30 Af 101/2018 – 93, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Žalobní námitky se týkaly tvrzeného zániku práva stanovit daň (prekluze), procesních vad v daňovém řízení (včetně neprovedení důkazů navržených žalobkyní), (ne)existence daňového podvodu, vědomosti žalobkyně o tomto podvodu a otázky, zda žalobkyně přijala rozumná opatření, aby své účasti na podvodu zabránila. Nejvyšší správní soud („*NSS*“) předesílá, že z obsahu rozsudku krajského soudu zde rekapituluje pouze pasáže k námitce prekluze, neboť právě ta je relevantní pro odůvodnění rozhodnutí zdejšího soudu v nyní projednávané věci.

[5] Mezi stranami je nesporné, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 17. 8. 2015. Tímto okamžikem počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu. K prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu v daném případě nedošlo. Nová lhůta pro stanovení daně tak počala běžet dne 18. 8. 2015 a uplynula by v souladu s § 33 odst. 1 a odst. 4 daňového řádu dnem 20. 8. 2018. Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 29. 8. 2018.

[6] Daňové orgány však vycházely z toho, že podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu (ve znění od 1. 1. 2015) lhůta pro stanovení daně neběžela v období od 9. 3. 2016 do 28. 4. 2016, tedy během doby vyřizování žádosti správce daně o mezinárodní spolupráci, adresované slovenským daňovým orgánům. Žalobkyně namítala, že toto mezinárodní dožádání bylo zjevně neúčelné, proto nedošlo ke stavění lhůty pro vyměření daně.

[7] Krajský soud nejprve konstatoval, že dle správního spisu správce daně dne 9. 3. 2016 odeslal žádost o výměnu informací v rámci mezinárodní spolupráce slovenskému správci daně. Žádost se týkala odběratele žalobkyně, obchodní společnosti ENCINGER SK s. r. o. (dále jen „*společnost ENCINGER SK*“), které podle faktur předložených žalobkyní v daňovém řízení mělo být dodáno zboží nakoupené žalobkyní od společnosti Arzona. Správce daně žádal o prověření, zda zboží nakoupené žalobkyní (mák modrý) bylo dodáno a přepraveno na Slovensko společnosti ENCINGER SK, zda a komu bylo zboží prodáno, jestli tato společnost pořídila od žalobkyně v rozhodném období i jiné zboží a zda tato společnost v rozhodném období pořídila mák i od jiných odběratelů. Z odpovědi na mezinárodní dožádání správce daně zjistil, že není pochyb o fyzické existenci zboží, o jeho dodání v řetězci tuzemským i unijním subjektům a o jeho přepravě.

[8] Krajský soud přisvědčil žalovanému, že správce daně prostřednictvím institutu mezinárodního dožádání zjišťoval od slovenského správce daně „*komplexní skutečnosti týkající se obchodních transakcí žalobkyně*“, které byly předmětem daňové kontroly. Výsledek mezinárodního dožádání byl „*velmi podstatný*“ pro závěr, zda vůbec došlo k plnění, ze kterých žalobkyně uplatňuje nárok na nadměrný odpočet. Krajský soud proto neshledal, že by mezinárodní dožádání bylo zjevně nadbytečné a účelové. Došlo tedy ke stavění prekluzivní lhůty a k vydání platebních výměrů, respektive rozhodnutí žalovaného ještě v této lhůtě.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[10] Předestřené kasační námitky se týkají závěrů krajského soudu o prekluzi práva stanovit daň, chybějící dani a existenci daňového podvodu, vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu, a neprovedení důkazních návrhů stěžovatelky. Obdobně jak uvedeno výše ve vztahu k napadenému rozsudku, Nejvyšší správní soud zde rekapituluje pouze prvně uvedenou námitku (respektive další podání stran, která se jí týkají), neboť právě ta je relevantní pro odůvodnění rozhodnutí zdejšího soudu v nyní projednávané věci.

[11] Stěžovatelka k otázce prekluze uvádí, že předmětem daňové kontroly a výzev správce daně bylo prokázání, zda plnění byla přijata skutečně od společnosti Arzona, nikoli prokázání existence zboží, či toho, zda jej stěžovatelka dále dodala společnosti ENCINGER SK. V této souvislosti odkazuje na konkrétní výzvy správce daně k prokázání

skutečností. Ze zprávy o daňové kontrole též nevyplývá, že by správce daně projevil pochybnost o správnosti stěžovatelkou poskytnutých důkazů, podle nichž bylo zboží, dodané společností Arzona, dále dodáno společnosti ENCINGER SK.

[12] Stěžovatelka se pozastavuje nad tím, že správce daně odeslal žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní až s odstupem téměř jednoho roku od doručení odpovědi stěžovatelky na výzvu správce daně k dané otázce. Stěžovatelka ke své odpovědi poskytla příslušné důkazy. Protože o skutkových tvrzeních stěžovatelky správce daně neměl žádné pochybnosti, odpověď na uvedenou žádost nemohla ovlivnit závěry daňové kontroly. Stěžovatelka též odkazuje na konkrétní rozsudky správních soudů, podle nichž mezinárodní dožádání nelze odůvodňovat jen obecnou snahou o úplné zjištění skutkového stavu.

[13] Stěžovatelka existenci zboží a jeho další dodání společnosti ENCINGER SK v daňovém řízení prokázala, ze spisu nevyplývá opak, proto byla žádost o mezinárodní spolupráci v nyní projednávané věci neúčelná, a nemohla tudíž ani stavět běh lhůty pro stanovení daně. Závěr krajského soudu, že byl výsledek mezinárodní spolupráce „*velmi podstatný*“, není správný, neboť skutečnost, že k danému plnění došlo, nebyla mezi stěžovatelkou a správcem daně sporná. Odpověď dožádaného orgánu správce daně nepoužil ve zprávě o daňové kontrole, ani v jiném úkonu vůči stěžovatelce.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti neztotožňuje s názory stěžovatelky prezentovanými v kasační stížnosti. K otázce prekluze uvádí, že předmětem kontroly byla daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti Arzona. Cílem žádosti o mezinárodní spolupráci bylo prověření, zda stěžovatelka plnění od společnosti Arzona použila v rámci své ekonomické činnosti, proto správce daně zjišťoval „*komplexní skutečnosti*“ týkající se dotčených transakcí. S ohledem na rozsah daňové kontroly tyto skutečnosti (zjišťované prostřednictvím žádosti o mezinárodní spolupráci) s dotčenými transakcemi souvisely.

[15] Žalovaný se též ohrazuje proti „*nepravdivým údajům*“ v kasační stížnosti: za takové má tvrzení stěžovatelky, že mezi její odpovědí správci daně a žádostí o mezinárodní spolupráci uplynul téměř rok. Podle žalovaného správce daně evidoval odpověď na příslušnou výzvu až dne 4. 3. 2016 a nikoli dne 13. 3. 2015, jak tvrdí stěžovatelka. Žádost byla odeslána dne 9. 3. 2016, takže odstup od doručení její odpovědi a odeslání žádosti činil jen několik dní.

[16] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou. K otázce prekluze připouští, že předmět daňové kontroly byl obecněji vymezen, avšak žádost o mezinárodní spolupráci nebyla způsobilá rozptýlit pochybnosti, které ve svých výzvách vyjádřil správce daně. Cituje z protokolu o ústním jednání při správě daní ze dne 9. 6. 2015, v němž správce daně uvedl, že nemá pochybnosti o existenci zboží, ale o tom, zda stěžovatelka skutečně přijala plnění od společnosti Arzona. Z toho vyplývá, že v okamžiku mezinárodního

dožádání správce daně neměl pochybnosti o fyzické existenci zboží a uskutečnění zdanitelného plnění, přesto se však na tyto skutečnosti neúčelně dotazoval.

[17] Stěžovatelka se též ohrazuje vůči argumentu žalovaného o nepravdivosti jejího tvrzení o takřka ročním časovém odstupu mezi její odpovědí k výzvě správce daně a žádostí o mezinárodní spolupráci. Žalovaný podle ní zaměňuje odpověď na výzvu ze dne 24. 2. 2016 s odpovědí na výzvu ze dne 9. 3. 2015, kterou stěžovatelka měla na mysli. K tomu cituje příslušnou pasáž ze zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně shrnul odpověď stěžovatelky ze dne 13. 3. 2015 na druhou uvedenou výzvu. Sdělení žalovaného k této otázce je tedy dle stěžovatelky „*nepřípadné*".

[18] Na repliku stěžovatelky reagoval žalovaný duplikou, v níž uvádí, že stěžovatelka v replice neuvádí žádné nové skutečnosti. Další argumentace v této duplice se již netýká otázky prekluze práva stanovit daň. Stěžovatelka následně zdejšímu soudu zaslala ještě další vyjádření ze dne 30. 6. 2022, v němž opět polemizuje s názorem žalovaného vyjádřeným v jeho předešlých podáních. Argumentace zde obsažená se opět netýká prekluze práva ke stanovení daně.

[19] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Napadený rozsudek Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň, neboť k prekluzi je soud povinen přihlížet i bez návrhu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS, dostupný z https://nalus.usoud.cz).

[22] V projednávané věci je nesporné, že daňovým orgánům by lhůta k doměření daně marně uplynula, pokud by nedošlo k jejímu stavění kvůli mezinárodnímu dožádání slovenským orgánům.

[23] Sporné však je, zda příslušná žádost těmto orgánům byla účelná (jak tvrdí žalovaný) či „*velmi podstatná*" pro jejich závěry (jak uvedl krajský soud v napadeném rozsudku).

[24] Stěžovatelka zastává stanovisko opačné. Argumentuje v zásadě tím, že (a) správce daně nemohl pojmout důvodné pochybnosti o správnosti jí předložených podkladů, které osvědčovaly, že zboží dále dodala slovenské společnosti ENCINGER SK; (b) zjištění k této otázce se nijak nepromítlo do zprávy o daňové kontrole; (c) těžiště dokazování správce daně spočívalo v plnění od společnosti Arzona a s tím souvisejících skutečnostech (zapojení této společnosti do daňového podvodu, zda stěžovatelka měla a mohla vědět o svém zapojení apod.). Žalovaný skutkový základ těchto tvrzení stěžovatelky nesporuje.

[25] Konkurující argumentace žalovaného spočívá pouze v tom, že (i) mezinárodní dožádání proběhlo v mezích obecně vymezeného předmětu daňové kontroly (ta se týkala DPH za příslušná zdaňovací období v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti Arzona); a (ii) skutečnosti (zjišťované prostřednictvím žádosti o mezinárodní spolupráci) s dotčenými transakcemi souvisely. I zde lze konstatovat, že stěžovatelka skutkový základ těchto tvrzení nesporuje; trvá však na tom, že bez ohledu na uvedené okolnosti se mezinárodní dožádání netýkalo otázky dostatečně významné pro skutková zjištění správce daně.

[26] Co se týče relevantní právní úpravy, podle § 148 odst. 1, věty první daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky*. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu *lhůta 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*.

[27] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009 – 48, č. 2067/2010 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), uvedl, že odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci (příp. její vyřízení dožádaným subjektem) dle § 4 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, je samostatným, na daňové kontrole nezávislým procesem. Jeho cílem je získat informace, odstranit nejasnosti nebo pořídit důkazy, které **správce daně nemůže získat vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí, ale pouze za pomoci správce daně jiného státu**. Kasační soud si je vědom, že výše uvedený zákon č. 253/2000 Sb. byl zrušen a nahrazen zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, avšak naznačené judikaturní závěry jsou pro svou obecnost i nadále aplikovatelné.

[28] V rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020 – 56, Nejvyšší správní soud též posuzoval otázku relevance mezinárodního dožádání pro stavění prekluzivní lhůty. Vyšel ze staršího rozsudku NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 – 39, který se sice týkal zásahu do práv daňového subjektu nedůvodným opakováním daňové kontroly, ale obsahoval závěry zobecnitelné pro jakékoliv úkony správce daně. Nejvyšší správní soud v druhém uvedeném rozsudku vyslovil, že „[s]*právci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení* [myšleno vedení daňové kontroly – pozn. NSS], *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 přihlížet 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***“ (zvýraznění bylo nyní přidáno).

[29] NSS pak v již výše zmiňovaném rozsudku č. j. 2 Afs 39/2020 – 56 dále vycházel z premisy, že – má-li dojít ke stavění prekluzivní lhůty – správce daně musí zdůvodnit věcnou souvislost a potřebu mezinárodního dožádání pro posouzení případu. Současně však konstatoval, že není podstatné, že dožádáním nebylo zjištěno nic, co by pro posouzení věci mělo význam. Důvodnost mezinárodního dožádání není možné posuzovat jen podle jeho úspěšnosti. V tehdy řešené věci však NSS shledal pochybení v tom, že správce daně provedl dožádání, které s věcí mohlo souviset, ovšem nevyčkal jeho výsledku.

[30] Stěžovatelka též vhodně odkázala na rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019 – 53, podle něhož k tomu, aby mezinárodní dožádání mělo za účinek stavění prekluzivní lhůty, musí správce daně v žádosti o mezinárodní spolupráci položit takové otázky, které ze své povahy mohou přinést odpověď na podstatné okolnosti věci.

[31] Rozhodnou právní úpravu a judikaturu lze tedy shrnout stručně tak, že (a) zde musí existovat **objektivní potřeba mezinárodní spolupráce**, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení **nesmějí být informace či důkazy** požadované v rámci mezinárodní spolupráce **zjevně nadbytečné** – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující.

[32] Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že z posledně uvedeného principu plyne, že fakt, že výsledek mezinárodní spolupráce nebyl reflektován ve zprávě o daňové kontrole (argument stěžovatelky sub (b), odstavec [24] výše), sám o sobě není rozhodující. V praxi totiž může docházet k situacím, v nichž mezinárodní dožádání z různých důvodů nevede k získání relevantních nových informací či důkazů, a proto jej správce daně dále nezohlední ve zprávě o daňové kontrole či v jiných svých úkonech vůči daňovému subjektu.

[33] V nyní posuzované věci je však významné, že správce daně fakticky zaměřil svoji pozornost k plnění, které poskytnula společnost Arzona stěžovatelce, a k těm okolnostem, které se týkaly jednak tohoto dodavatele a jeho účasti na daňovém podvodu, jednak samotné stěžovatelky z hlediska příslušného vědomostního testu ve vztahu k její

„bezděčné“ účasti na tomto podvodu. Právě takto lze ohraničit vlastní jádro zkoumání skutkového stavu ze strany správce daně.

[34] Ze správního spisu se nepodává (a žalovaný toto ani netvrdí), že by další osud poskytnutého plnění (další obchod s dodaným zbožím) měl nějaký přímý význam ve vztahu k výše uvedenému předmětu daňové kontroly v materiálním slova smyslu. Nepostačuje zde jakákoli souvislost s obecněji vymezeným předmětem daňové kontroly. Nejvyšší správní soud tedy přisvědčuje argumentu stěžovatelky sub (c) v odstavci [24] výše. Pokud těžiště dokazování správce daně bylo zcela mimo okruh otázek, zjišťovaných v mezinárodním dožádání, pak takové dožádání nemohlo mířit k podstatě věci. Jinými slovy řečeno: je zjevné, že i kdyby správce daně žádost o mezinárodní spolupráci nepodal a informace od slovenských orgánů neobdržel, nic by to nezměnilo na skutkových zjištěních, která byla podstatná pro jeho rozhodnutí.

[35] Je nutno přisvědčit i argumentu stěžovatelky sub (a) v odstavci [24] výše, totiž že správce daně nijak nedemonstroval důvodné pochybnosti o správnosti jí předložených podkladů, které osvědčovaly, že zboží dále dodala slovenské společnosti ENCINGER SK. To znamená, že i kdyby zdejší soud připustil, že by otázka „dalšího osudu“ obchodované komodity byla pro předmět daňového řízení významná, stále by zůstalo neobjasněno, proč správce daně přikročil k mezinárodnímu dožádání, pokud již dříve od stěžovatelky obdržel vyčerpávající podklady k téže otázce.

[36] Jak zdejší soud konstatoval výše, žalovaný netvrdí, že by výsledek mezinárodního dožádání měl podstatný význam pro skutková zjištění daňových orgánů. Jeho konkurující argumentace spočívá pouze v tom, že mezinárodní dožádání proběhlo v mezích obecně vymezeného předmětu daňové kontroly a že zjišťované skutečnosti měly jakousi volnou souvislost se zkoumanými transakcemi (mezi stěžovatelkou a společností Arzona). Tato argumentace však není způsobilá zvrátit závěry uvedené v předchozích odstavcích. Nejvyšší správní soud totiž ve výše rekapitulované judikatuře poukázal na to, že pro to, aby mezinárodní dožádání způsobilo stavění prekluzivní lhůty, nepostačuje jakákoli jen prostá či velmi volná souvislost s předmětem daňové kontroly. Naopak, správce daně v takovém mezinárodním dožádání musí usilovat o objasnění **podstatných okolností** pro skutková zjištění, na nichž je založeno jeho rozhodnutí.

[37] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje svůj závěr tak, že v nyní projednávané věci nedošlo ke stavění lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť žádost o mezinárodní spolupráci nebyla účelná. Prekluzivní lhůta pro doměření daně proto marně uplynula dne 20. 8. 2018, a rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2018 tak již jen z tohoto důvodu nemůže z pohledu zákona obstát. Neúčelnost této žádosti je zjevná ze dvou okolností: zaprvé, tato žádost nesměřovala ke zjištění nových informací, podstatných pro rozhodnutí ve věci; a zadruhé, správce daně měl před podáním žádosti relevantní informace přímo od stěžovatelky a ze správního spisu není patrné, že by o nich pojal nějaké důvodné pochybnosti.

[38] Nejvyšší správní soud se již nezabýval otázkou rozporných tvrzení stěžovatelky a žalovaného ohledně toho, jaký byl časový odstup mezi poskytnutím informací od stěžovatelky správci daně a odesláním žádosti o mezinárodní spolupráci, neboť vyřešení této otázky nemá význam pro rozhodnutí ve věci. A to za situace, v níž soud z výše uvedených důvodů již konstatoval, že nedošlo ke stavění prekluzivní lhůty. Ze stejného důvodu zdejší soud nerekapituloval ani neposuzoval zbylé kasační námitky. I kdyby byly některé z nich důvodné, nemohly by již rozhodnutí tohoto soudu jakkoli ovlivnit.

[39] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Věc však krajskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a dle § 78 odst. 4 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

[40] Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku. Žalovaný tedy bude vycházet z toho, že se lhůta pro stanovení daně nestavěla v období od 9. 3. 2016 do 28. 4. 2016, tedy v době mezinárodního dožádání slovenskému správci daně.

[41] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[42] Jelikož stěžovatelka dosáhla zrušení správního rozhodnutí, měla z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží jí tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému.

[43] Důvodně vynaložené náklady v řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a dále odměna za zastupování advokátem. Ta byla v řízení před krajským soudem určena podle § 11 odst. 1 písm. a) a písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „*advokátní tarif*“, ve spojení s § 7 bodem 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za dva úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí zastoupení a sepsání žaloby), tedy v celkové výši 6 200 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4

advokátního tarifu částku 300 Kč za každý z uvedených úkonů právní služby, tedy celkem 600 Kč. Odměna za zastupování advokátem v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za jeden úkon právní služby po 3 100 Kč (sepsání doplnění kasační stížnosti), spolu s náhradou hotových výdajů za tento úkon ve výši 300 Kč. Odměna advokáta za zastupování v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti tak činí částku 10 200 Kč. Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), a proto součást nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 2 142 Kč, tj. 21 % z částky 10 200 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[44] Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že stěžovatelce nepřiznal odměnu za repliku jejího zástupce k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti (ze dne 18. 11. 2021), jakož ani za podání označené jako „*triplika k duplice žalovaného*“ ze dne 30. 6. 2022. Uvedená podání tvořila, spolu s korespondujícími vyjádřeními žalovaného v dané věci, jakousi pokračující polemiku mezi účastníky řízení, kteří se vymezovali vůči jednotlivým předneseným argumentům druhé strany. Nepřinesla však nic podstatného pro posouzení tohoto případu, ostatně veškerá rozhodná právní argumentace byla obsažena již v doplnění kasační stížnosti ze dne 17. 3. 2021. Nešlo tak o účelně vynaložené úkony právní služby ve smyslu advokátního tarifu, za které by soud mohl přiznat odměnu. Totéž platí pro repliku stěžovatelky k vyjádření žalovaného k žalobě, učiněnou v řízení před krajským soudem dne 21. 5. 2019.

[45] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatelky tedy činí 20 342 Kč (3 000 Kč + 5 000 Kč + 10 200 Kč + 2 142 Kč). Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok III. tohoto rozsudku).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 23. srpna 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu