



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **PAULINE, s.r.o.**, IČO 25127853, se sídlem Západní 37, Praha, zast. Mgr. Tomášem Ferencem, advokátem, se sídlem Nádražní 110, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16.2.2021, č. j. 5432/21/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 1. 2023, č. j. 11 Af 23/2021-91,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 1. 2023, č. j. 11 Af 23/2021-91, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V tomto řízení se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda byla žádost správce daně o mezinárodní spolupráci účelná, a tudíž způsobilá stavit lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

II. Přehled dosavadního řízení

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 11. 2019 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období *červenec až prosinec 2014*, protože při daňové kontrole zjistil, že žalobkyně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH v souvislosti s odběrem, převozem a dodáváním chlazeného a mraženého kuřecího a krutího masa.

[3] Žalovaný napadeným rozhodnutím částečně snížil doměřenou daň i penále, protože podle něj žalobkyně v případě některých transakcí unesla své primární důkazní břemeno. Přiznal jí nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění, jejichž přijetí žalobkyně deklarovala od společnosti AGRO – INVEST GROUP s. r. o. Ve zbytku žalovaný dodatečné platební výměry potvrdil. Ztotožnil se se závěry správce daně ohledně účasti žalobkyně v podvodném řetězci a neoprávněnosti uplatněného odpočtu za deklarované přijetí zboží od dodavatelů Celtic Sun s. r. o. (dále jen „Celtic Sun“) a OBCHOD.CZ s. r. o. (dále jen „OBCHOD“). Zboží od těchto dodavatelů měla žalobkyně dodávat odběrateli KUPEX spol. s r. o. (dále jen „KUPEX“).

[4] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), v níž uplatnila řadu žalobních bodů, jimiž se snažila vyvrátit opodstatněnost doměření daně. Mimo jiné namítla prekluzi lhůty pro stanovení daně. Správce daně podle ní tuto lhůtu záměrně a uměle prodlužoval žádostmi o mezinárodní spolupráci.

[5] V průběhu řízení před městským soudem rozhodl tento soud rozsudkem ze dne 3. 8. 2022, č. j. 18 Af 7/2021-83, o jiné žalobě žalobkyně, již brojila proti doměření daně za některá zdaňovací období v roce 2015. V tomto rozsudku městský soud neuznal jako účelné pro příslušná zdaňovací období v roce 2015 mezinárodní dožádání ze dne 23. 1. 2019 a ze dne 25. 11. 2019 ve vztahu k přepravě zboží od dodavatelů OBCHOD a AGRO – INVEST GROUP s. r. o. k odběrateli KUPEX. Tato mezinárodní dožádání se týkala i zdaňovacích období červenec až prosinec 2014.

[6] Žalovaný městskému soudu podáním ze dne 13. 9. 2022 sdělil, že respektuje závěry uvedené v rozsudku č. j. 18 Af 7/2021-83 a v návaznosti na ně přepočítal lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období *srpen až prosinec 2014*. Uznal, že napadené rozhodnutí nabylo právní moci po uplynutí lhůty pro stanovení daně, s výjimkou zdaňovacího období červenec 2014. Na toto zdaňovací období nedoléhá právní názor vyplývající z rozsudku č. j. 18 Af 7/2021-83 v plné míře. Navrhl, aby městský soud zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu dodatečných platebních výměrů za období srpen až prosinec 2014 a aby ve zbývajících částech žalobu zamítl.

[7] Městský soud zrušil rozsudkem ze dne 11. 1. 2023, č. j. 11 Af 23/2021-91 (dále jen „napadený rozsudek“), napadené rozhodnutí v celém rozsahu. Ztotožnil se s názorem vyjádřeným v rozsudku č. j. 18 Af 7/2021-83 o neúčelnosti mezinárodních dožádání ze dne 23. 1. 2019 a ze dne 25. 11. 2019 ve vztahu ke zdaňovacím obdobím měsíců srpen až prosinec 2014. Neúčelnost připustil i žalovaný, prekluze práva správce daně stanovit daň za zdaňovací období srpen až prosinec 2014 tedy byla mezi účastníky řízení nesporná.

[8] Městský soud však dospěl též k tomu, že ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2014 nebyla účelná žádost o mezinárodní spolupráci učiněná správcem daně dne 21. 2. 2018. Žádost se totiž týkala přepravy zboží pro odběratele KUPEX, která nebyla předmětem neuznání nároku na osvobození od daně za zdaňovací období červenec 2014. Ve formuláři, na němž je žádost podaná, sice správce daně uvedl, že se žádost vztahuje i na červenec 2014, v textové části se však táže pouze na transakce z roku 2015. Dožádání se nevztahovalo ke

pokračování

společnostem OBCHOD ani Celtic Sun, které měly být zapojeny do podvodného řetězce, nebo ke společnostem, které byly odběrateli či dodavateli žalobkyně v příslušném zdaňovacím období. Ve vztahu k společnostem OBCHOD ani Celtic Sun nic neplatí z odpovědi na dané mezinárodní dožádání. Zdaňovacího období měsíce červenec 2014 se žádost ze dne 21. 2. 2018 tedy nijak netýkala – ostatně žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí ve vztahu k šetření týkajícímu se přepravy zboží k odběrateli KUPEX pouze zdaňovací období srpen až prosinec 2014.

[9] Žádost nesměřovala ke stanovení daně za červenec 2014, byla tedy ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období neúčelná. Prekluzivní lhůta ke stanovení daně v době od odeslání (neúčelné) žádosti o mezinárodní spolupráci až do obdržení odpovědi na tuto žádost nebyla stanovena podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. V důsledku toho lhůta ke stanovení daně uplynula dne 15. 10. 2019. Správce daně vydal dodatečný platební výměr za červenec 2014 až dne 14. 11. 2019, tedy nikoliv v zákonné lhůtě, protože jej městský soud shledal nezákonným. Tato vada je podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., proto soud zrušil napadené rozhodnutí.

III. Obsah kasační stížnosti

[10] Proti napadenému rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatel napadá výlučně posouzení účelnosti mezinárodního dožádání ze dne 21. 2. 2018, které má vliv na to, zda bylo rozhodnutí o stanovení daně za červenec 2014 vydáno ve lhůtě pro stanovení daně. Městský soud posuzoval účelnost výlučně v kontextu té části daňové povinnosti žalobkyně, ve které byla daň stanovena odlišně od daňového tvrzení. Měl ji však posoudit v kontextu celého daňového řízení. Pro stanovení daně za červenec 2014 bylo dožádání ze dne 21. 2. 2018 určující, protože přispělo k objasnění situace ve vztahu k plněním uskutečněným v červenci 2014 a bylo jím prokázáno, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH právem.

[12] Správce daně se při daňové kontrole zabýval množstvím plnění, která žalobkyně dodala na Slovensko, a zda jsou tato plnění osvobozena od daně. Slovenský správce daně byl dotazován na plnění uskutečněná v červnu a červenci 2014 mezi žalobkyní a společností KUPEX v objemu a) 33 200 121,93 Kč, a b) 382 793,55 Kč. Klíčová je částka pod písm. a), která představuje celkový objem deklarovaného plnění žalobkyně za červen až prosinec 2014, z něhož uplatnila odpočet na DPH. Správce daně měl pochybnosti, zda plnění spočívající v dodání zboží (kuřecího a krůtího masa) do jiného členského státu splňovala hmotněprávní podmínky pro osvobození od DPH s nárokem na odpočet daně na vstupu. Ve vztahu k tomuto období provedl slovenský správce daně výslech Ing. K., jednatele společnosti KUPEX. Zjištění z výslechu rozptýlila pochyby správce daně, a stěžovatel je proto považuje za zcela zásadní pro výsledek daňového šetření. Z odpovědi na mezinárodní dožádání ze dne 21. 2. 2018 správce daně také zjistil, že plnění výše uvedená pod písm. b) nebyla dodáním zboží, nýbrž služeb (zprostředkování) od společnosti KUPEX žalobkyni, k nimž slovenský správce daně zaslal též daňové doklady. Ohledně těchto plnění neměl

nadále správce daně žádné pochybnosti, proto nejsou zmíněna ani ve zprávě o daňové kontrole.

[13] Městský soud mylně předpokládá, že účelné je jen takové dožádání, které vede k doměření daně. Takový závěr odporuje jak judikatuře Nejvyššího správního soudu, tak cíli správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně.

[14] Účelnost mezinárodního dožádání ze dne 21. 2. 2018 nelze hodnotit pouze na základě napadeného rozhodnutí, protože tím byly posuzovány dodatečné platební výměry v kontextu odvolacích námitek. Žalobkyně logicky proti účelnosti mezinárodního dožádání ze dne 21. 2. 2018 odvoláním nebrojila, protože zjištění díky němu učiněná potvrzovala její verzi uskutečnění plnění. Městský soud byl povinen hodnotit rozhodnutí o stanovení daně komplexně a v souladu se zásadou jednotnosti daňového řízení byl povinen přihlédnout ke skutečnostem šetřeným správcem daně a k obsahu zprávy o daňové kontrole. To neučinil.

[15] Městský soud se mylí i v tom, že ze samotné žádosti o mezinárodní spolupráci není zřejmá souvislost se zdaňovacím obdobím měsíce červenec 2014. Vycházel však pouze z pole C39 – *Doplňující informace a další otázky* a pominul, že v poli B12 jsou specifikována šetřená období a částky a že v poli C39 formuloval správce daně otázky, které měly být při výslechu jednatele společnosti KUPEX kladeny pro všechna zdaňovací období, jichž se dožádání týkalo.

[16] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[17] Kasační stížnost byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Nejvyšší správní soud přezkoumal její důvodnost dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] 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) téhož zákona *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*.

[20] Ústřední otázkou je, zda došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty v důsledku neúčelnosti mezinárodního dožádání ze dne 21. 2. 2018.

[21] Některé skutečnosti a souvislosti, na něž stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje a z nichž dovozuje účelnost příslušného mezinárodního dožádání, nebyly přímo zmíněny v napadeném rozhodnutí (zejména výpověď Ing. K. ve vztahu k transakcím mezi žalobkyní a společností KUPEX v červenci 2014). K tomu je nicméně třeba uvést, že ačkoliv žalobkyně

pokračování

v odvolání namítala prekluzi práva správce daně doměřit daň, spatřovala tento následek v jiných okolnostech, nikoliv v neúčelnosti mezinárodního dožádání ze dne 21. 2. 2018. Nebylo proto důvodu, aby se stěžovatel v napadeném rozhodnutí s touto otázkou výslovně vypořádal. Ostatně ani v žalobě nebyl uplatněn žalobní bod zpochybňující účelnost jednotlivých mezinárodních dožádání. Městský soud posuzoval tuto otázku *ex officio*, neboť k prekluzi práva stanovit daň je soud povinen přihlídnout i bez námítky (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07). Učinil tak, aniž by předem vyzval účastníky, aby se k jednotlivým, z jeho hlediska relevantním okolnostem souvisejícím s prekluzí vyjádřili. Přitom pokud by se uskutečnilo jednání, které městský soud původně nařídil a těsně před jeho konáním zrušil a současně rozhodl o žalobě podle § 76 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, byl by v souladu s § 49 odst. 4 větou třetí s. ř. s. povinen vést účastníky k tomu, aby se vyjádřili ke skutkovým a právním otázkám, které jsou podle mínění soudu pro rozhodnutí určující, i když v dřívějších podáních účastníků nebyly uplatněny. Tento poněkud chaotický procesní postup městského soudu ve spojení s překvapivostí (nepředvídatelností) důvodu, na němž je závěr o prekluzi postaven, se do značné míry podílel na tom, že městský soud dospěl k nezákonnému rozhodnutí, které pomíjí podstatné skutečnosti plynoucí ze správního spisu a zprávy o daňové kontrole a argumentaci stěžovatele (tu mohl stěžovatel fakticky uplatnit až v kasační stížnosti). Stěžovateli, na nějž nedopadá omezení přípustnosti kasačních námitek plynoucí z § 104 odst. 4 s. ř. s., tak nic nebrání v tom, aby svůj postup obhájil teprve prostřednictvím kasační stížnosti.

[22] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že žádost o mezinárodní spolupráci ze dne 21. 2. 2018 vedla k zodpovězení některých nejasností v souvislosti s žalobkyní nárokovaným odpočtem DPH za zdaňovací období červenec 2014, což je zjištělné z níže shrnutých skutečností plynoucích ze správního spisu a zejména ze zprávy o daňové kontrole, která se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje za odůvodnění dodatečného platebního výměru za červenec 2014.

[23] Žalobkyně v řádném daňovém přiznání za červenec 2014 vykazala na řádku 20 plnění s místem plnění mimo tuzemsko v hodnotě 7 207 687 Kč. Nedoložila však správci daně žádné doklady či listiny týkající se *dopravy* zboží nakoupeného od dodavatele Celtic Sun a prodaného slovenskému odběrateli KUPLEX (str. 11, 31-33 zprávy o daňové kontrole). Daňová kontrola byla zahájena dne 20. 1. 2016. Při ústním jednání konaném dne 20. 1. 2016 a dne 18. 4. 2016 žalobkyně správci daně popsala, jak probíhala obchodní spolupráce se společnostmi Celtic Sun a KUPLEX. Na základě poptávky společnosti KUPLEX objednávala žalobkyně zboží u Celtic Sun. Nedoložila však, že zboží bylo přepravováno z tuzemska na Slovensko, jak byla zajišťována doprava zboží a kdo ji uskutečňoval (na dotaz, kdo uskutečňoval přepravu od dodavatele Celtic Sun, odpověděla „oni“ – viz protokol o jednání s jednatelem žalobkyně konaném dne 18. 4. 2016, vztahující se k daňové kontrole za zdaňovací období měsíců květen, červen a červenec 2015).

[24] Z výše uvedeného plyne, že správce daně neměl za dostatečně prokázané, že žalobkyně zajistila dopravu zboží z tuzemska na Slovensko. Nebylo zřejmé, jak se zboží dostalo od dodavatele Celtic Sun ke slovenskému odběrateli KUPLEX, tudíž nebyla prokázána jedna z kumulativních podmínek osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona

č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), konkrétně podle písm. b) tohoto ustanovení.

[25] Podle § 64 odst. 1 písm. b) ZDPH *„dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, pro kterou je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě předmětem daně, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou zmocněnou plátcem nebo pořizovatelem.“*

[26] Průběh a podoba obchodů mezi žalobkyní a společnostmi KUPEX a Celtic Sun byly předmětem i paralelně vedené daňové kontroly za květen, červen a červenec 2015, při níž správce daně rovněž komunikoval se slovenským správcem daně. V rámci daňové kontroly upínající se k roku 2015 vyvstaly určité pochybnosti týkající se některých dokladů. To byla jedna z příčin, proč se správce daně opětovně obrátil s mezinárodním dožádáním na slovenského správce daně (viz zcela konkrétní dotazy k některým dokladům uvedené v části C39 formuláře žádosti). Nejednalo se však o důvod jediný. V rámci daňové kontroly za zdaňovací období mimo jiné červenec 2014 nebyly předloženy doklady o přepravě zboží, z tvrzení žalobkyně ani dřívější výpovědi Ing. K. nebylo zřejmé, která společnost prováděla přepravu zboží. Správce daně proto pojal tuto další žádost adresovanou slovenskému správcovi daně komplexněji. Z pole B12 žádosti zcela jednoznačně vyplývá, že se uvedená žádost týká také zdaňovacího období měsíce červenec 2014. O tom svědčí i seznam otázek, o jejichž položení Ing. K. byl slovenský správce daně požádán. Týkaly se obecných otázek obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společnostmi KUPEX, mimo jiné přepravy zboží z České republiky na Slovensko.

[27] Z protokolu o výsledku Ing. K. ze dne 16. 5. 2018 plyne, že byl tento svědek tázán na intrakomunitární obchody společnosti KUPEX se žalobkyní uskutečněné ve zdaňovacím období červen až prosinec 2014 a únor až červenec 2015. Ing. K. uvedl, že v rozhodném období zabezpečovala zboží (kuřecí maso) společnosti KUPEX žalobkyně. Nevěděl, kdo vlastnil použité dopravní prostředky, cenu za zboží platila KUPEX včetně dopravy. S dopravcem byl v kontaktu pouze pan Šícha (jednatel žalobkyně). Zboží, které si společnost KUPEX objednala, bylo vykládáno na adrese Jozefov Dvor 30, Voderady, Slovensko.

[28] Z konečné odpovědi slovenského správce daně ze dne 11. 7. 2018 plyne, že plnění deklarovaná žalobkyní za červen a červenec 2014, která stěžovatel v kasační stížnosti označil písm. b), představují ve skutečnosti dodání služeb společností KUPEX žalobkyni coby odběrateli. Jednalo se o zprostředkování nákupu kuřecích prsou. Slovenský správce daně zaslal s odpovědí ze dne 11. 7. 2018 doklady prokazující fakturaci a dodání těchto služeb žalobkyni a dále doklady týkající se dodání zboží (např. CMR listy).

[29] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole na straně 34 uvedl, že žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození u plnění uskutečněných v červenci 2014 v celkové výši základu daně 6 071 774 Kč, která vykazala na řádku 20 daňového přiznání. Vycházel přitom z daňových dokladů vystavených společností KUPEX, opatřené jejím razítkem a podpisem. Na dokladech bylo uvedeno „DDP Voděřady, SK“. Výdejové doklady ze skladu jsou také

pokračování

opatřeny razítkem KUPEX. Svědek Ing. K. potvrdil dle správce daně naplnění podmínek § 64 ZDPH tím, že při výslechu uvedl, že zboží od žalobkyně bylo dodáno do Voderad.

[30] Právě shrnutý průběh dílčí „větve“ daňové kontroly týkající se oprávněnosti uplatněného odpočtu DPH za intrakomunitární plnění uskutečněná mimo jiné v červenci 2014 naznačuje, že mezinárodní dožádání správce daně ze dne 21. 2. 2018 vedlo ke zjištěním stran dopravy zboží. Bez svědecké výpovědi Ing. K. by správce daně disponoval jen fakturami, výdejkami a skladovou evidencí (která však dle zjištění správce daně byla vedena fiktivně – viz str. 21 zprávy o daňové kontrole). Neměl by od klíčového svědka v dané věci potvrzeno, že dopravu zboží na Slovensko zajistila žalobkyně (byť patrně prostřednictvím společnosti Celtic Sun) a že zboží bylo skutečně dovezeno do sídla společnosti KUPEX na Slovensko.

[31] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, bod 31, shrnul podmínky, které je třeba při posuzování účelnosti mezinárodního dožádání vzít v potaz. Jsou jimi a) objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, tj. že správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; b) informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce nesmějí být zjevně nadbytečné, musejí se týkat podstatných skutkových okolností; c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující. Tyto faktory nelze vnímat jako jakýsi všeobjímající algoritmus přezkumu účelnosti mezinárodního dožádání při správě daní pro účely stavění lhůty pro stanovení daně, jsou však přehlednou reflexí judikatury zdejšího soudu vztahující se k účelnosti mezinárodních dožádání (rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS, ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, a ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56).

[32] První i druhá podmínka byly splněny. Správce daně se žalobkyně již při ústním jednání konaném dne 20. 1. 2016 tázal na průběh obchodních transakcí se společností KUPEX. Od počátku daňové kontroly vyjadřoval pochybnosti o dopravě zboží na Slovensko, k čemuž nebyla žalobkyně schopna předložit žádné doklady. Právě k objasnění průběhu dodávek zboží na Slovensko společností KUPEX a jeho dopravy směřovalo sporné mezinárodní dožádání; vzhledem k tehdejšímu stavu dokazování jej nebylo možné označit za nadbytečné. Jak správně podotkl stěžovatel v kasační stížnosti, výsledek mezinárodního dožádání nelze předjímat a nebylo vyloučeno, že povede ke zjištění popírajícím dodání zboží na Slovensko či že vnese do případu další pochyby. Objektivní potřeba provést mezinárodní dožádání je v tomto případě nesporná, neboť výsledek zahraniční osoby by prováděl tuzemský správce daně jen se značnými obtížemi.

[33] Aniž by Nejvyšší správní soud jakkoli hodnotil správnost závěrů, které z výsledku příslušného mezinárodního dožádání správce daně ve zprávě o daňové kontrole vyvodil, faktem je, že na základě informací zjištěných díky tomuto dožádání správce daně uznal značnou část nároku na odpočet DPH za červenec 2014, což sám ve zprávě o daňové kontrole uvedl. Výsledek Ing. K. potvrdil naplnění podmínky podle § 64 odst. 1 písm. b) ZDPH, jeho význam není zanedbatelný.

[34] Podle rozsudku NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, „(n)ení 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.“

[35] Městský soud účelnost mezinárodního dožádání posoudil příliš restriktivně, pokud uvedl, že se týkalo pouze transakcí, které „*nebyly předmětem neuznání nároku za zdaňovací období červenec 2014*“. Mezinárodní dožádání není účelné, jen vede-li k doměření daně. Je třeba dát plně zapravdu stěžovateli, který v kasační stížnosti vyjádřil právní názor, že pokud dle judikatury NSS může být účelné i dožádání, jímž není zjištěno vůbec nic, tím spíše by mělo být účelné dožádání, které přispělo k souladnému vyměření daně s daňovým tvrzením a rozptýlilo pochyby správce daně. I třetí podmínka byla splněna.

[36] Mezinárodní dožádání se jednoznačně týkalo zdaňovacího období července 2014. Městský soud patrně nepovažoval za příliš podstatné, že správce daně ve formuláři mezinárodního dožádání uvedl, že se vztahuje i na období července 2014. Větší pozornost věnoval poli C39 *Doplňující informace a další otázky*. Je pravdou, že v této části se správce daně tázal slovenského správce daně na konkrétní daňové doklady vystavené v roce 2015, u nichž měl zjevně podezření na nějakou formu kolotočového podvodu na DPH (tázal se, zda vůbec bylo zboží dopraveno na Slovensko a pokud ano, zda se obratem nevracelo do České republiky). Z formuláře je však zjevné, že českého správce daně zajímala přeprava zboží na Slovensko v konkrétních uvedených zdaňovacích obdobích, mezi nimi je i červenec 2014, a tomu odpovídala i obecnost navrhovaných otázek, jež měly být kladeny Ing. K. Ze samotné žádosti je tedy seznatelná souvislost se zdaňovacím obdobím měsíce červenec 2014. Protože z odpovědi na ni správce daně vyvodil pro zdaňovací období červenec 2014 konkrétní důsledky, souvislost je patrná i zpětně.

[37] Nejvyšší správní soud zvažoval, zda následný průběh daňové kontroly nepopřel účelnost daného mezinárodního dožádání. Správce daně totiž dne 28. 1. 2019 vyzval žalobkyni k prokázání naplnění podmínky podle § 64 odst. 1 ZDPH ve vztahu k dodání kuřecího masa společnosti KUPLEX v červenci 2014. Ve výzvě k prokázání skutečností zopakoval svou pochybnost o tom, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska, přestože již disponoval protokoly o výsledcích Ing. K. V reakci na tuto výzvu žalobkyně správci daně sdělila, že má za to, že doprava zboží na Slovensko byla dostatečně prokázána výsledkem Ing. K. ze dne 16. 5. 2018. Upozornila na to, že podle § 64 odst. 5 ZDPH ve znění účinném do 31. 8. 2020 *dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky*.

[38] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že správcem daně vyjevené přetrvávající pochyby o provedení dopravy zboží na Slovensko i po obdržení protokolů o výsledcích Ing. K. nemají vliv na hodnocení účelnosti mezinárodního dožádání ze dne 21. 2. 2018. Neměly totiž reálný odraz ve zprávě o daňové kontrole, v níž správce daně výslovně uvedl, že svědek Ing. K. potvrdil splnění podmínek nároku na odpočet daně podle § 64 odst. 1 ZDPH. Poznatky zjištěné mezinárodním dožádáním se tedy nestaly zbytnými, v konečném důsledku je správce daně považoval za dostatečný důkaz o splnění podmínek k odpočtu daně.

pokračování

[39] Mezinárodní dožádání ze dne 15. 2. 2018 bylo ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2014 účelné. Poznatky zjištěné díky provedenému výsledku jednatele společnosti KUPEX, Ing. K., a faktury s přílohami (např. CMR listy), které slovenský správce daně tomu českému spolu s odpovědí zaslal, přesvědčily správce daně o tom, že žalobkyně v červenci 2014 zajistila převoz kuřecího masa z tuzemska na Slovensko, a naplnila tak podmínku osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Došlo tedy ke stavění lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

[40] Jak Nejvyšší správní soud shora uvedl, prekluzi posuzuje soud z úřední povinnosti. Proto se zabýval i účelností ostatních mezinárodních dožádání ve vztahu k červenci 2014, a to v míře obecnosti odpovídající tomu, že jejich účelnost žádný z účastníků v řízení před městským soudem ani před zdejším soudem nezpochybňoval, a městský soud žádné jiné mezinárodní dožádání neúčelným neshledal.

[41] Mezinárodní dožádání ze dne 28. 8. 2018 bylo ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2014 účelné. Správce daně se tázal na obchodní transakce uskutečněné mimo jiné v červenci 2014 mezi žalobkyní a společností OBCHOD. Žalobkyně v příslušném období deklarovala nákup kuřecího masa od této společnosti, uplatnila u těchto plnění nárok na odpočet daně. Společnost OBCHOD přitom žádná daňová přiznání v té době nepodávala, polský správce daně byl žádán o zajištění přepravních listů upínajících se ke konkrétním transakcím, a též aby zjistil způsob objednávky, přepravy a vykládky zboží, komu byla fakturována přeprava zboží a kdo přepravu kontroloval. Správce daně v žádosti vyjádřil podezření na řetězové dodání zboží bez uskladnění.

[42] Mezinárodní dožádání ze dne 23. 1. 2019 bylo ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2014 účelné. Správce daně žádal o výslech jednatelky společnosti OBCHOD, přičemž mimo jiné díky tomuto dožádání získal dostatek důkazů pro závěr, že obchodní transakce s touto společností v daném zdaňovacím období vykazovaly znaky podvodu na DPH, v důsledku čehož žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet DPH.

[43] Mezinárodními dožádáními ze dne 15. 5. 2019 žádal správce daně polského správce daně o provedení výsledku několika osob, někdejších jednatelů či zaměstnanců dodavatelů OBCHOD a Celtic Sun, ohledně činnosti těchto dodavatelů mimo jiné i v červenci 2014. Ze zprávy o daňové kontrole (str. 55) však plyne, že výpovědi nepřinesly ohledně obchodů žalobkyně se společnostmi OBCHOD a Celtic Sun takové skutečnosti, které by osvědčily tvrzení daňového subjektu. To však neznamená, že byla mezinárodní dožádání neúčelná – správce daně jednoznačně žádal výslech osob, které mohly mít povědomí o obchodních transakcích žalobkyně se společnostmi OBCHOD a Celtic Sun, o nichž správce daně usoudil, že v identifikovaném podvodném řetězci hráli roli tzv. missing trader.

[44] Prekluzivní lhůta by bývala skončila dne 20. 1. 2019 v návaznosti na zahájení daňové kontroly dne 20. 1. 2016 (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Neběžela však v době ode dne odeslání účelných žádostí o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na ně, konkrétně v těchto obdobích: od 21. 2. 2018 do 10. 7. 2018 (140 dnů), od 28. 8. 2018 do

17. 10. 2018 (50 dnů), od 23. 1. 2019 do 6. 5. 2019 (104 dnů), od 15. 5. 2019 do 5. 9. 2019 (zahrnující dožádání od 15. 5. 2019 do 18. 7., 19. 7. a 22. 7. 2019; celkem 114 dnů).

[45] Lhůta ke stanovení daně tak v souhrnu neběžela po dobu 408 dnů, lhůta by tak bývala uplynula až dne 3. 3. 2020. Protože však správce daně vydal dne 14. 11. 2019 dodatečný platební výměr, lhůta se prodloužila o jeden rok [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu], konečné datum uplynutí stavěné a prodlužované lhůty je tedy 3. 3. 2021 (středa).

[46] Určujícím okamžikem je pravomocné doměření daně. To plyne již z nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, v němž Ústavní soud uvedl, že „*uplyne-li lhůta uvedená v § 47 daňového řádu, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit.*“ Tuto názorovou linku dlouhodobě zastává i Nejvyšší správní soud (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS). To, že s ohledem na hmotněprávní povahu prekluzivní lhůty pro stanovení daně je třeba, aby před jejím uplynutím byla daň vyměřena nebo doměřena pravomocně, platí i pro situace, které se řídí nyní účinným daňovým řádem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, č. 3735/2018 Sb. NSS, bod 24 a judikaturu v něm uvedenou).

[47] Lhůta ke stanovení daně za zdaňovací období měsíce červenec 2014 uplynula dne 3. 3. 2021. Napadené rozhodnutí, jímž byla žalobkyni pravomocně doměřena daň za červenec 2014, nabylo právní moci dne 19. 2. 2021. Právo stanovit žalobkyni daň za toto zdaňovací období tedy nezaniklo.

V. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[49] Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. července 2023

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu