



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobce: **K2 connect solution s.r.o.**, se sídlem Koksární 1097/7, Ostrava – Přívoz, zastoupen Mgr. Hanou Krejčíkovou, advokátkou se sídlem náměstí Čs. legií 1114, Pardubice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 1. 11. 2023, č. j. 52 Af 7/2023-198,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. **Vymezení věci**

[1] Žalovaný zahájil u žalobce dne 18. 12. 2019 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2018 až duben roku 2019, a to v neomezeném rozsahu. V této souvislosti identifikoval žalovaný několik fakturačních řetězců, které se týkají poskytování služeb datových úložišť žalobci.

[2] Žalobce se u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) domáhal určení že „daňová kontrola zahájená u žalobce dne 18. 12. 2019

protokolem č. j. 1846055/19/2809-60562-604548 byla nezákonným zásahem“. Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Předně uvedl, že pokud se žalobce domáhal vyslovení nezákonnosti celé daňové kontroly z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (neboť podle názoru žalobce se nestavila v době provedení mezinárodních dožádání správcem daně pro jejich neúčelnost), pak je žaloba nedůvodná již z toho důvodu, že nezákonná nemohla být celá daňová kontrola již od počátku, ale až ode dne uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 1 Afs 79/2018 - 29). Lhůta pro stanovení daně neuplynula v daném případě před zahájením daňové kontroly a ani nešlo o protizákonně opakovanou daňovou kontrolu. Je to výlučně žalobce (v daném případě navíc zastoupený právním profesionálem), kdo petitum vymezuje hranice soudního přezkumu, přičemž soud za žalobce nesmí nahrazovat projev vůle či domýšlet, čeho se vlastně žalobce domáhá. I přesto krajský soud dospěl k závěru, že provedená mezinárodní dožádání (do Španělska a na Ukrajinu) nebyla neúčelná (resp. pouze formální).

[3] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nemůže být předmětem zásahové žaloby přezkum kontrolních zjištění a závěrů daňové kontroly, a správní soud tedy nemůže posuzovat, zda určité okolnosti správce daně již dostatečně zjistil, či které skutečnosti může či nemůže zjišťovat, nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly. Nemůže hodnotit dosud správcem daně provedené důkazy, nebo předjímat výsledky daňové kontroly či obsah následného rozhodnutí o stanovení daně. Soud může posuzovat pouze to, zda u namítaných mezinárodních dožádání nešlo o úkony zjevně neúčelné či nadbytečné a zda nevybočují ze zákonného účelu daňového řízení v předmětné věci. Hodnocení shromážděných důkazů a odpovědí na žádosti o mezinárodní spolupráci má primárně probíhat v rámci nalézacího řízení a posléze při soudním přezkumu vydaného správního rozhodnutí. V řízení o zásahové žalobě je třeba především zkoumat, zda účelnost mezinárodních dožádání není zjevně vyloučena.

[4] Proto se krajský soud nemohl zabývat námitkami, dle kterých žalovaným zjišťované skutečnosti již žalobce dostatečně prokázal. Obecně však připomněl, že důkazní povinnost žalobce nemůže být naplněna pouhým předložením formálně správného daňového dokladu či jiných formálních dokladů (např. uzavřené smlouvy, obecných záznamů o datových tocích, SLA reportů apod.), neboť tyto dokumenty nejsou dostatečnými podklady pro prokázání faktické realizace příslušného zdanitelného plnění či jiných skutečností uvedených v daňovém tvrzení. Žalobce musí prokázat soulad formálního stavu s faktickým tak, aby o něm nebyly rozumné pochybnosti. „*Taktéž platí, že pro prokázání určitého plnění nestačí, aby svědek potvrdil, že plnění na základě předložené faktury proběhlo, aniž by byl schopen specifikovat, v čem toto plnění spočívalo, kdo konkrétně je prováděl, jakým způsobem se odběrateli předalo a podobně (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 6 Afs 7/2020 - 52, bod 24).*“ Krajský soud tedy uzavřel, že ani žalobcem označené důkazy nemusí být obecně způsobilé prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo deklarováno.

[5] Pokud žalobce odkazoval na poznatky získané při daňové kontrole prováděné finančními úřady pro Ústecký kraj, kraj Vysočina a Moravskoslezský kraj, v případě daňové kontroly prováděné Finančním úřadem pro Ústecký kraj bylo kontrolováno období září až prosinec roku 2016, v případě Finančního úřadu pro Kraj Vysočina bylo kontrolováno

pokračování

období duben až červenec roku 2018. V případě nyní posuzované daňové kontroly prováděné žalovaným bylo kontrolováno období listopad roku 2018 až duben roku 2019. Jedná se tedy o odlišná zdaňovací období. Pokud jde o daňové řízení, které měl provést Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, netýkalo se žalobce, nýbrž jiného daňového subjektu (K2 amitec, s. r. o.). Proto žalovanému nelze vytýkat, že zjištění a závěry z těchto řízení nepřevzal. Totéž platí i pro rozhodnutí o odvolání, která chtěl žalobce provést jako důkazy ve věci. Všechna rozhodnutí se týkala jiných zdaňovacích období než rozhodného období listopad roku 2018 až duben roku 2019, v jednom případě šlo dokonce o jiný daňový subjekt.

[6] K otázce účelnosti mezinárodních dožádání soud uvedl, že z hlediska účinků na stavení lhůty pro stanovení daně je třeba je posuzovat materiálně, a bezúčelnému mezinárodnímu dožádání proto nelze takové účinky přiznat. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023 - 69, *„mezinárodní dožádání má účinek stavení běhu lhůty pro stanovení daně, je-li dána věcná i časová souvislost žádosti o mezinárodní spolupráci s předmětem probíhající daňové kontroly. Z hlediska věcného je nutné posoudit obsah žádosti a jeho souvislost s obchodními transakcemi deklarovanými daňovým subjektem. Z hlediska časového může žádost o mezinárodní dožádání způsobit stavení lhůty pro stanovení daně jen ve vztahu k těm zdaňovacím obdobím, jichž se žádost materiálně týká, nikoliv ve vztahu ke všem obdobím, pro něž byla daňová kontrola zahájena.“* Podle krajského soudu účelnost žádostí o mezinárodní spolupráci odeslaných v nyní posuzované věci není zjevně vyloučena, neboť zde existuje věcná i časová souvislost žádostí o mezinárodní spolupráci s předmětem probíhající daňové kontroly.

[7] Předmětem fakturace dodavatelů žalobce (LCh Servisní a fast wave) byly služby datových úložišť. Tito dodavatelé však uvedené služby měli pouze zajistit, nikoliv je přímo poskytnout. Současně žalobce ani jeho přímí dodavatelé (LCh Servisní a fast wave) žalovanému nesdělili, kdo fakticky uskutečňoval předmět plnění uvedený na předložených daňových dokladech. Žalovaný měl proto pochybnosti, zda obchodní korporace LCh Servisní a fast wave fakticky poskytly deklarovaná zdanitelná plnění uvedená na vystavených daňových dokladech, resp. zda uvedené korporace daňové doklady pouze formálně nevystavovaly za účelem optimalizace daňových povinností žalobce a zda fakturované činnosti obchodních korporací LCh Servisní a fast wave v kontrolovaných zdaňovacích obdobích fakticky neprováděl žalobce sám. Jelikož bylo třeba prokázat skutečnou realizaci obchodního případu, nebylo proto zjevně neúčelné či nerozumné zjišťovat i skutečnosti týkající se subdodavatelů žalobce. Jelikož zmíněné korporace nijak nereagovaly na výzvy správce daně k doložení požadovaných dokladů či listin, přistoupil správce daně k mezinárodním dožádáním. *„Postup žalovaného nelze hodnotit jako formální, bez racionálního opodstatnění (zjevně nadbytečný). Byla zde dána věcná i časová souvislost žádostí o mezinárodní spolupráci s předmětem probíhající daňové kontroly. Jelikož osoby, které měly být vyslechnuty, byly cizími státními příslušníky (např. Bulharsko, Rumunsko), byla zde i objektivní potřeba mezinárodní spolupráce [zvláště když některé osoby (jako např. I. R.) nikdy ani nebyly v České republice]. Všechny žádosti byly dostatečně odůvodněny, není pochyb o tom, že dožádaný subjekt věděl, jaké informace a z jakého důvodu jsou dožadující stranou požadovány. Ostatně dožádaný orgán je povinen ověřit, zda nejsou požadovány informace, u nichž nelze předpokládat žádný význam pro šetření vedené dožadujícím orgánem (viz např. rozsudek Soudního dvora ve věci C-682/15, bod 78).“* Navíc

všechny žádosti správce daně zaslal včas, a nikoliv až na konci lhůty pro stanovení daně. Nic tudíž nenasvědčuje účelovosti postupu, např. umělému prodlužování prekluzivní lhůty (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40, ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020 - 60, či ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023 - 52).

[8] Konkrétně k mezinárodnímu dožádání na Ukrajinu týkajícímu se korporace Data Group krajský soud uvedl, že žalobce i jeho dodavatel deklarovali pořízení konektivity a IP adresy prostřednictvím Data Group se sídlem na Ukrajině. Byla zde tedy nepochybně i objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, informace nebylo možno získat vnitrostátně. Postup žalovaného tedy nelze hodnotit jako formální, bez racionálního opodstatnění. Žádost byla dostatečně a srozumitelně odůvodněna a rovněž zaslána včas, nikoliv na konci prekluzivní lhůty. Navíc již dne 30. 3. 2022 vydalo Generální finanční ředitelství interní sdělení č. j. 15715/22/7100-20120-050361, na jehož základě žalovaný výše uvedenou žádost o výměnu informací na dožádání č. j. 1153943/21/2809-60562-604548 ukončil ke dni 30. 3. 2022, a to pro nedosažitelnost odpovědi z objektivních důvodů (konkrétně vzhledem k aktuálnímu válečnému stavu na Ukrajině). Nic tak nenasvědčuje účelovosti postupu žalovaného. Samotná úspěšnost žádosti pak není podstatná (srov. rozsudek č. j. 2 Afs 124/2023 - 69). Vlastní délku probíhajícího mezinárodního dožádání (která navíc nebyla v tomto případě nepřiměřená) nelze klást k tíži žalovanému, jenž nemá přímý vliv na činnost zahraničních správců daně (srov. shodně rozsudek č. j. 6 Afs 59/2023 - 52). Orgány finanční správy navíc promptně zareagovaly na události, k nimž na Ukrajině došlo po 24. 2. 2022, a dožádání ukončily.

[9] Nelze ani souhlasit, že finanční správa dle žalobce disponovala odpovědí z Ukrajiny týkající se stejné otázky již od roku 2020. Ačkoliv v souvislosti s daňovou kontrolou prováděnou u žalobce Finančním úřadem pro Ústecký kraj, Územním pracovištěm v Litoměřicích, byla dne 18. 2. 2021 doručena odpověď (ze dne 18. 2. 2020) na žádost o výměnu informací, předmětná žádost o výměnu informací na dožádání se týkala jiného období, a především jiných IP adres či korporací. Zejména pak ukrajinská strana na žádost řádně reagovala a poskytla též požadované informace ke statickým IP adresám. Pokud jde o dynamické IP adresy, s ohledem na technické limity se informace o dynamických IP adresách neukládají déle než 365 dní. V době odeslání žádosti týkající IP adresy evidované na majitele Data Group žalovaný nevěděl, zda se jedná o IP adresu statickou či dynamickou. Proto z odpovědi ze dne 18. 2. 2020 nevyplývá zjevná nadbytečnost jakýchkoliv dalších žádostí žalovaného.

[10] V důsledku uvedených žádostí o mezinárodní spolupráci při správě daní neběžela lhůta pro stanovení daně od 18. 5. 2021 (odeslání žádosti č. j. 1092832/21; odpověď doručena dne 8. 7. 2021) do 30. 3. 2022 (odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce, která byla zahájena žádostí č. j. 1153943/21; odeslána 2. 7. 2021), tedy celkem 316 dnů. Jestliže tedy daňová kontrola byla ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly č. j. 1361323/23/2809-6056-604548 dne 18. 8. 2023, pak byla ukončena před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně bez ohledu na účelnost žádostí o mezinárodní spolupráci zaslaných do Španělska týkajících se obchodní korporace VODAFONE ONO, S. A.

[11] Přesto krajský soud posoudil i tuto otázku. Shledal, že i zde byla dána věcná a časová souvislost s předmětem probíhající daňové kontroly. Předmětem fakturace dodavatele

pokračování

žalobce (fast wave) byly služby datových úložišť. Tento dodavatel však uvedené služby měl pouze zajistit, nikoliv je přímo poskytnout. Současně žalobce ani jeho přímý dodavatel žalovanému nesdělili, kdo fakticky uskutečňoval předmět plnění uvedený na předložených daňových dokladech. Uvedli však pořízení konektivity a IP adresy prostřednictvím zahraničního subjektu VODAFONE ONO, S.A. Jelikož se žádost týkala subjektu se sídlem ve Španělsku, byla zde i objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, informace nebylo možno získat vnitrostátně. Postup žalovaného tedy nelze hodnotit jako formální, bez racionálního opodstatnění. I tato žádost byla dostatečně a srozumitelně odůvodněna, není pochyb o tom, že dožádaný subjekt věděl, jaké informace a z jakého důvodu jsou dožadující stranou požadovány. Krajský soud poté popsal okolnosti, za nichž žalovaný posílal urgence a opakovanou žádost do Španělska a dospěl k závěru, že se nejednalo o neúčelné dožádání. Ani zde není konečná úspěšnost žádosti podstatná (např. rozsudek č. j. 2 Afs 124/2023 - 69), a ani délku probíhajícího mezinárodního dožádání nelze klást k tíži žalovanému, který nemá přímý vliv na činnost zahraničních správců daně (srov. rozsudek č. j. 6 Afs 59/2023 - 52). Podstatné je, že žalovaný osud žádostí sledoval a jejich vyřízení pravidelně urgoval. Stejně tak po žalovaném nebylo možno spravedlivě požadovat znalost španělské právní úpravy ohledně doby uchovávání dat souvisejících s elektronickou komunikací a veřejnou komunikační sítí.

[12] Závěrem krajský soud uvedl, že žalovaný nárok žalobce na odpočet daně nezpochybňoval kvůli tomu, že žalobce neprokázal uskutečnění plnění od subdodavatelů jeho dodavatelů, ale protože neprokázal, že se na tomto plnění jeho dodavatelé vůbec podíleli, když dodavatelé dle svých tvrzení sami činnosti neprováděli, současně však nebyli schopni identifikovat subjekt, který služby fakticky poskytl. Žalovaný měl oprávněné pochybnosti, zda obchodní korporace LCh Servisní a fast wave fakticky poskytly deklarovaná zdanitelná plnění uvedená na vystavených daňových dokladech, resp. uvedené korporace daňové doklady pouze formálně nevystavovaly za účelem optimalizace daňových povinností žalobce. Z hlediska pochybností žalovaného se žádosti týkaly podstatných informací, nadto odpovědi španělské finanční správy dané pochybnosti potvrdily.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zrušit napadený rozsudek a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Ačkoliv stěžovatel nezpochybňuje, že uplynutí lhůty pro stanovení daně nečiní daňovou kontrolu nezákonnou jako celek, nesouhlasí s krajským soudem, že žaloba byla nedůvodná jen proto, že se žalobce domáhal určení, že daňová kontrola zahájená dne 18. 12. 2019 byla nezákonným zásahem. Posouzení této otázky krajským soudem považuje stěžovatel za přepjatý formalismus. Podle judikatury není možné odmítnout se určitou věcí zabývat ze zcela formálních důvodů (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 56, či nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2010, sp. zn. II. ÚS 3137/09). V daném případě jde o pouhou nepřesnost ve formulaci žalobního petitu, neboť z obsahu žaloby je zřejmé, čeho se stěžovatel domáhá. Dle jeho názoru došlo k uplynutí prekluzivní lhůty dne 18. 12. 2022, a proto se původně domáhal, aby krajský soud žalovanému zakázal daňovou kontrolu dále provádět. Jelikož předmětem

přezkumu bylo posouzení účelnosti jednotlivých mezinárodních dožádání, bylo jím také určení, od jakého data se stala daňová kontrola nezákonnou. I pokud by krajský soud dospěl k jinému datu uplynutí prekluzivní lhůty než 18. 12. 2022, jak tvrdil stěžovatel, nebyl by krajský soud oprávněn žalobu jen z důvodu nepřesně určeného data uplynutí prekluzivní lhůty zamítnout. Určení tohoto data (odkdy se daňová kontrola stala nezákonným zásahem) je otázkou, kterou je třeba před soudem zodpovědět. Proto je třeba napadený rozsudek zrušit pro porušení práva na spravedlivý proces.

[15] Podle stěžovatele nestačí jen věcná a časová souvislost mezinárodních dožádání s předmětem kontroly, ale musí být i účelná, jak plyne z rozsudku č. j. 6 Afs 59/2023 - 52. Je třeba klást také důraz na kvalitu kladených otázek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019 - 53). Předmětem fakturace u zpochybňovaných daňových plnění byly služby datových úložišť. Žalovaný zjišťoval, kdo fakticky uskutečňoval předmět plnění a za tímto účelem vykreslil řetězec společností, které se měly na předmětných plněních podílet. Společnosti Data Group a VODADONE ONO S.A. však v těchto řetězcích nefigurují. Kromě toho by odpovědi na položené otázky nemohly říci nic o tom, jak deklarovaný dodavatel zajistil pro stěžovatele příslušné plnění. Stěžovatel ani nikdy netvrdil, že by tyto společnosti byly skutečnými poskytovateli služby. Poskytování služeb datových úložišť je specifickým oborem podnikání a sám stěžovatel si musel za účelem prokázání svých tvrzení obstarat znalecký posudek. Žalovaný mylně vykládá úlohu společnosti Data Group u poskytovaných služeb, neboť poskytla pouze IP adresu a konektivitu, nikoliv datová úložiště. Mezinárodní dožádání proto nemohlo u těchto společností přinést očekávaný výsledek. Krajský soud i žalovaný specifickou daného oboru pominuli.

[16] Pokud podle krajského soudu žalovaný prověřoval dodavatelsko-odběratelské vztahy v řetězci, poukazuje stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019 - 46, a uvádí, že s ohledem na pochybnosti žalovaného o uskutečnění zdanitelného plnění bylo prověřování stěžovatelových subdodavatelů nadbytečné a nebylo povinností žalovaného prokázat, kdo byl skutečným dodavatelem. To bylo naopak povinností stěžovatele, neboť je na daňovém subjektu, aby prokázal svá tvrzení. Nadto pokud se žalovaný chtěl zaměřit na dodavatele stěžovatelových dodavatelů, měl je prověřit prostřednictvím daňové kontroly u stěžovatelových dodavatelů. U dodavatele LCh Servisní prováděl daňovou kontrolu přímo žalovaný, takže mu informace z tohoto řízení byly dobře známy.

[17] K hodnocení žádostí o provedení výslechů svědků v bodě 28 napadeného rozsudku stěžovatel uvádí, že kladené otázky nijak nesměřovaly k prokázání skutečného dodavatele a vazbu na tyto subjekty ani stěžovatel netvrdil. I když podle soudu všechny žádosti byly odůvodněné a dožádaný subjekt věděl, z jakého důvodu žalovaný informace požaduje, neznamená to, že požadované informace mohly zodpovědět otázky ohledně faktického poskytnutí služby od deklarovaného dodavatele. Krajský soud se mylí, pokud tvrdí, že kdyby žalovaný požadoval informace nemající význam pro daňové řízení, dožádaný orgán by je odmítl poskytnout, neboť ten je zcela odkázán na informace poskytnuté dožadujícím orgánem. Ty však mohou být nepřesné, neúplné či zkreslené.

pokračování

[18] Ohledně prokázání uskutečnění zdanitelného plnění stěžovatel uvádí, že kromě formálních důkazů poskytl žalovanému další podklady, které byly završeny potvrzením obchodní spolupráce ze strany dodavatelů.

[19] Co se týče dožádání na Ukrajinu, uvádí stěžovatel, že se sice o společnosti Data Group zmínil, nikoliv však jako o skutečném poskytovateli služby. Jednalo se pouze o poskytovatele IP adresy a konektivity. Kromě toho již od roku 2020 měla finanční správa odpověď od ukrajinského správce daně, z níž plyne, že společnost Data Group neměla v roce 2018 žádný vzájemný vztah se stěžovatelem (daná písemnost byla vložena do spisu v rozporu se zákonem až po ukončení daňové kontroly dne 22. 1. 2024). I z tohoto důvodu bylo další dožádání na Ukrajinu nadbytečné. Minimálně ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad a prosinec 2018 tedy není pravdou, že se tato žádost týkala jiného období. Jestliže žalovaný měl pochybnosti o uskutečnění plnění od deklarovaného dodavatele, nebyla žádost ve vztahu ke společnosti Data Group relevantní. Stejně tak není pravdou, že pro získání informací o IP adrese bylo rozhodné, zda se jedná o adresu statickou či dynamickou. V obou případech bylo dožadujícímu správci daně sděleno, že se informace ukládají pouze za posledních 365 dní. Kdyby měl žalovaný znalosti z oboru podnikání stěžovatele, věděl by, že nebylo v možnostech Data Group odpovědět na technické dotazy na str. 3 žádosti o mezinárodní spolupráci, jelikož se jedná o informace čitelné pouze zevnitř provozované VPN kryptové služby, která není žádnému takovému poskytovateli dostupná. Nadto je otázka č. 8 zcela nelogická, neboť odpověď nemůže být známa poskytovateli Data Group, ale znal ji žalovaný z předložené smlouvy. Žalovaný tudíž opakovaně žádal odpovědi, které měl k dispozici.

[20] Stěžovatel se dále neztotožňuje s výpočtem délky stavění lhůty provedeným soudem, neboť vzal jako počátek stavění lhůty den 18. 5. 2021, kdy bylo provedeno dožádání k výsledku svědka M. I., které se týkalo pouze zdaňovacího období března a dubna 2019. Krajský soud přitom sám uváděl, že pro stavění lhůty musí být dána věcná a časová souvislost mezinárodního dožádání s předmětem daňové kontroly, kdy z časového hlediska může žádost způsobit stavění lhůty jen ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, jichž se žádost týká.

[21] Rovněž u mezinárodního dožádání, které se týká obchodní korporace VODAFONE ONO S. A. má stěžovatel za to, že položené otázky nebyly způsobily odstranit pochybnosti žalovaného. Faktické uskutečnění plnění, na které se žalovaný dotazoval, stěžovatel v rámci daňové kontroly doložil. Nadto žádný z článků řetězce tuto korporaci za svého dodavatele neoznačil. I když údaj o porízení konektivity a IP adresy od tohoto subjektu bylo možné zjistit z předložených dokladů, tuto skutečnost nedokládal stěžovatel, neboť mu bylo známo, že je pro posouzení uskutečnění plnění irelevantní. Stěžovatel dodává, že pomocí IP adresy lze zjistit vlastníka, nikoliv uživatele či poskytovatele konektivity.

[22] Dále je stěžovatel přesvědčen, že stavění lhůty pro stanovení daně nemůže způsobit odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci, která se „ztratí“ v systému a dožádaný orgán ji nijak neeviduje. S odkazem na rozsudek č. j. 10 Afs 228/2019 - 53 uvádí, že mu nemůže jít k tíži, jestliže se žalovaný vydal směrem, který zcela nesouvisel s tvrzeními stěžovatele. Položené otázky totiž nemohly přinést odpověď na to podstatné.

[23] Pokud krajský soud odmítl provést předložené důkazní prostředky, protože se týkaly jiných zdaňovacích období či jiných subjektů, neobstojí jeho závěry, neboť není pravdou, že zjištění učiněná v jiných řízeních žalovaný nepřevzal. Proto stěžovatel trvá na provedení označených důkazních prostředků.

[24] Stěžovatel napadá závěry učiněné v bodě 35 napadeného rozsudku, kde krajský soud vyhodnotil, že odpovědi na mezinárodní dožádání odeslané do Španělska potvrdily pochybnosti žalovaného. Obdobně krajský soud neměl hodnotit, že je s podivem, že stěžovatel ani jeho přímí dodavatelé nebyli schopni identifikovat subjekt, který fakticky uskutečnil deklarované plnění, resp. neznají fyzické umístění dat. Tyto závěry krajský soud učinil navzdory argumentaci, podle které v řízení o zásahové žalobě není soud oprávněn hodnotit získané důkazní prostředky. Tím překročil meze soudního přezkumu a předjímal výsledek daňové kontroly.

[25] Obdobně soud překročil meze soudního přezkumu, když se snažil vyložit úmysl žalovaného. Soud totiž uvedl, že žalovaný nezpochybňoval nárok stěžovatele kvůli tomu, že neprokázal uskutečnění plnění od subdodavatelů jeho dodavatelů, ale protože neprokázal, že se na tomto plnění jeho dodavatelé vůbec podíleli. Ti dle svých tvrzení sami činnosti neprováděli a současně nebyli schopni identifikovat subjekt, který služby fakticky poskytl. Stěžovatel byl totiž v rámci daňové kontroly několikrát vyzýván k prokázání faktického přijetí plnění od obchodní korporace LCh Servisní či fast wave. Není pravdou, že by se dle svých tvrzení dodavatelé na plnění nepodíleli, jelikož pan Ch. i pan A. ve svých výpovědích potvrdili, že deklarované služby stěžovateli poskytli. Výklad krajského soudu nekoresponduje ani se závěry Odvolacího finančního ředitelství v ostatních řízeních, jež stěžovatel doložil důkazními prostředky, které navrhoval provést před soudem. Stěžovatel s odvoláním uspěl proto, že nebylo jeho povinností prokazovat, kdo je dodavatelem jeho dodavatele.

[26] Stěžovatel trvá na tom, že žalovaný využil mezinárodního dožádání s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně, neboť učiněná dožádání nemohla být důvodná. Podle rozsudku č. j. 6 Afs 59/2023 - 52 může být mezinárodní dožádání využito k podrobnějšímu prověřování, pokud správce daně vyčerpá obvyklé zdroje informací. Protože k zahájení daňové kontroly došlo dne 18. 12. 2019 a minimálně do dubna 2021 žalovaný neprovedl žádnou relevantní kontrolní činnost, jeví se žádosti o mezinárodní spolupráci jako účelové. Žalovaný ani u ústního jednání před soudem nezodpověděl, proč odeslal žádosti před vyčerpáním obvyklých zdrojů informací. Pouze konstatoval, že je to standardní postup.

[27] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel nazývá přepjatým formalismem adekvátní postup soudu, neboť se neodmítl zabývat návrhem z důvodu pouze formálního pochybení, ale ze zásadních právních a věcných důvodů. Z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty se nelze domáhat prohlášení celé daňové kontroly za nezákonnou. Stěžovatelem odkazované rozhodnutí č. j. 5 Afs 16/2003 - 56 je nepřiléhavé, neboť se týkalo toliko formálního pochybení při označení účastníků řízení, což neznemožnilo věcné přezkoumání žaloby. V daném případě však krajský soud přezkoumal návrh stěžovatele jako celek, vyhodnotil jeho tvrzení a podřadil pod příslušné právní normy. Nemohlo

pokračování

tak dojít k omezení práv stěžovatele – ten by nebyl úspěšný, ani kdyby formuloval správně žalobní petit. Veškeré námitky a návrhy soud přezkoumal.

[28] Žalovaný dále upozorňuje, že pokud jde o zpochybnění počátku stavění lhůty pro stanovení daně, v případě zbývajících zdaňovacích období listopad 2018 až únor 2019 odeslal žalovaný dožádání dne 20. 5. 2021, tedy pouze o dva dny později než dožádání ke zdaňovacím obdobím březen a duben 2019. Tento rozdíl nemá vliv na závěry učiněné krajským soudem.

[29] Co se týče ztráty žádosti španělskou finanční správou, uvádí žalovaný, že toto pochybení nemůže jít k jeho tíži, jestliže odpověď urgoval a následně odeslal novou žádost. Pro stavění prekluzivní lhůty je rozhodné odeslání první žádosti dne 17. 6. 2021.

[30] Dožádání týkající se korporací Data Group a VODAFONE ONO, SA, pak nelze považovat za nedůvodné a účelové. Průběh kontroly byl od počátku ovlivněn epidemiologickou situací, dále od zahájení kontroly do ledna 2020 předkládal stěžovatel žalovanému požadované písemnosti a doklady, poté je žalovaný analyzoval. Z důvodu vyhlášení nouzového stavu nebylo možné od poloviny března do konce května 2020 provádět svědecké výpovědi. Žalovaný předvolal v červnu pana L. Ch. (jednatel LCh Servisní) k podání výpovědi v červenci, po jeho omluvě ze zdravotních důvodů byl znovu předvolán na 1. 10. 2020, znovu se však omluvil. Další průběh kontroly opět ovlivnila koronavirová opatření. Žalovaný popsal i další provedené úkony. Proto nesouhlasí se stěžovatelem, že do dubna 2021 neprováděl žádnou relevantní kontrolní činnost.

[31] Žalovaný dále uvádí, že než přistoupil k mezinárodním dožádáním, pokusil se získat informace související s poskytováním datových úložišť od přímých dodavatelů stěžovatele a několika subdodavatelů. Potřebné informace však tímto způsobem nezískal. Výpověď L. Ch. se omezila na konstatování, že plnění byla stěžovateli poskytnuta dle smluvní dokumentace a že příslušné dokumenty vystavil. To platí obdobně i pro výpověď jednatele fast wave I. K. A.. Prostřednictvím mezinárodních dožádání ověřoval žalovaný relevantní informace přímo u majitelů IP adres, na kterých měly být stěžovateli poskytnuty služby datových úložišť (dožádání se týkala provedení výpovědí jednatelů těchto subjektů). Proto byla dožádání účelná. Předchozí mezinárodní dožádání se vztahovalo k jiným zdaňovacím obdobím.

[32] Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti pro nedůvodnost.

[33] Stěžovatel reagoval na vyjádření replikou, v níž uvádí, že nesouhlasí s názorem žalovaného ohledně formulace žalobního petitu a možností se žalobou uspět s tím, že je třeba vzít v úvahu, zda se žalobce brání pouze proti provádění kontroly či se snaží zvrátit její následky. Je totiž třeba brát v úvahu, že žaloba byla podána ještě před ukončením daňové kontroly. Jediným možným způsobem, jak se domoci ochrany, bylo podání zásahové žaloby. Následně musel stěžovatel změnit petit v reakci na ukončení daňové kontroly, přičemž v žalobě označil okamžik uplynutí prekluzivní lhůty a bylo zřejmé, čeho se domáhá.

[34] Stěžovatel nepovažuje za pouze formální pochybení skutečnost, že soud přisuzoval účinky mezinárodního dožádání týkajícího se jen některých zdaňovacích období i dalším zdaňovacím obdobím. Svědčí to o nerespektování právní úpravy a judikatury.

[35] Pokud jde o ztrátu žádosti dožádaným správcem daně, opakuje stěžovatel, že mu to nelze klást k tíži. Žalovaný sám k této situaci přispěl a nebyl v této věci dostatečně aktivní. Poprvé urgoval odpověď až po 7 měsících a podruhé až po 5 měsících. Je tedy zjevné, že s vyřízením mezinárodního dožádání nespěchal a účelově prodlužoval lhůtu pro stanovení daně.

[36] Stěžovatel opakuje, že až do dubna 2021 byl žalovaný nečinný a že mezinárodní dožádání má správce daně využívat až v případě, že již vyčerpал obvyklé zdroje informací. Nadto tížilo důkazní břemeno primárně stěžovatele. Tvrzení stěžovatele se netýkala subjektů s vazbou v zahraničí a správce daně neměl žádné důvodné pochybnosti ve vztahu tvrzením stěžovatele. Stěžovatel ve správním spise postrádá záznam o analýze podkladů, které žalovanému předložil.

[37] Nad rámec kasační stížnosti již stěžovatel žádné další argumenty neuvedl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[38] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[39] Kasační stížnost **není** důvodná.

a) K žalobnímu petitu a formalismu soudu

[40] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že názor krajského soudu, podle kterého by měla být žaloba zamítnuta již jen proto, že stěžovatel v petitu navrhoval vyslovit nezákonnost celé daňové kontroly (resp. daňové kontroly „zahájené dne 18. 12. 2019“), je příliš formalistický a sám o sobě by nemohl obstát. Jakkoliv je pravdou, že pokud v průběhu daňové kontroly uplyne prekluzivní lhůta pro stanovení daně, nečiní to daňovou kontrolu nezákonným zásahem od počátku, ale až od okamžiku jejího uplynutí (viz rozsudek ze dne 12. 9. 2018, č.j. 1 Afs 79/2018 - 29), nelze žalobu bez dalšího zamítnout jen proto, že stěžovatel označil v petitu za nezákonnou celou daňovou kontrolu.

[41] Z kontextu žaloby i jejího doplnění (označeného jako replika) jasně vyplývá, že nezákonný zásah spatřuje stěžovatel v tom, že žalovaný prováděl daňovou kontrolu po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Jak správně uvádí stěžovatel, určení okamžiku, kdy došlo k uplynutí prekluzivní lhůty a zda se tak stalo v průběhu daňové kontroly, musí v takovém případě v reakci na žalobní námitky provést soud. Logikou krajského soudu by totiž musel soud žalobu zamítnout i v případě, že se žalobce nedomáhá vyslovení nezákonnosti celé daňové kontroly, ale nezákonnosti, k níž došlo až od určitého data, které

pokračování

však stanovil nesprávně. Stejně tak by bylo přepjatým formalismem, pokud by v nyní posuzovaném případě v průběhu daňové kontroly prekluzivní lhůta uplynula, ale soud žalobu zamítl z důvodu nesprávně formulovaného žalobního petitu, ačkoliv z kontextu celého podání je jasné, v čem stěžovatel nezákonný zásah spatřuje.

[42] Ačkoliv tedy názor vyjádřený krajským soudem v bodě 16 napadeného rozsudku lze označit za přepjatý formalismus, za formalistické a porušující právo stěžovatele na spravedlivý proces ve smyslu judikatury odkazované v kasační stížnosti nelze považovat celé rozhodnutí krajského soudu. Krajský soud totiž žalobu nezamítl jen z uvedeného důvodu a, přes zaujaté stanovisko, se velmi podrobně (na dalších 8 stranách) zabýval účelností jednotlivých mezinárodních dožádání a jejich vlivem na běh lhůty pro stanovení daně. V tomto kontextu také věcně vypořádal všechny uplatněné námitky. Nelze tudíž přisvědčit stěžovateli, že mu soud v daném případě odepřel spravedlnost.

b) Východiska judikatury k daňovým kontrolám a mezinárodnímu dožádání

[43] Ve shodě s krajským soudem je třeba zdůraznit, že podle judikatury kasačního soudu není předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly *„výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními“* (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55).

[44] K účelnosti a nezbytnosti úkonů prováděných v rámci daňové kontroly lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 7 Afs 519/2018 - 22, dle kterého *„není rozhodující formální existence úkonů v určité časové souslednosti, ale to, zda jednotlivé úkony naplňují z hlediska objasnění věci kritérium účelnosti a nezbytnosti. O takový úkon se jedná tehdy, pokud lze od tohoto úkonu a způsobu jeho provedení rozumně očekávat, že směřuje k dosažení cíle příslušného kontrolního postupu, tj. zejména ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Naopak v případě úkonu činěného jen formálně nebo úkonu, u něhož je již před jeho provedením zjevné, že nemůže přispět k naplnění účelu kontrolního postupu, dochází k porušování zmíněné zásady rychlosti a ke vzniku zbytečných průtahů, jejichž důsledkem může pak být i konstatování, že se správce daně vůči daňovému subjektu dopustil nezákonného zásahu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Ans 1/2010 - 65, a ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 10/2011 - 170). Na druhou stranu nelze účelnost či nezbytnost provedeného úkonu posuzovat zpětně dle toho, zda bude následně osvědčen jako důkazní prostředek. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Ans 10/2011 - 170 uvedl, že [z]a nečinnost správce daně nelze označit provedení důkazního prostředku či dožádání, u kterého rozumně předpokládal, že přispěje k uzavření vytykácího řízení, ale které ve výsledku onen očekávaný posun ve věci nepřineslo. (...) Skutečnost, že protokol o výslechu svědka nebude následně osvědčen jako důkaz v daňovém řízení, sama o sobě neznamená, že správce daně úmyslně prodlužuje daňové řízení. Postačí, pokud se při jeho pořizování bylo rozumné domnívat, že přispěje k rozhodnutí ve věci. Úkon je tedy vždy třeba hodnotit toliko z toho hlediska, zda od něj bylo možné rozumně očekávat, že bude sloužit k účelu kontrolního postupu.“*

[45] V daném případě je rozhodující posouzení otázky stavění běhu prekluzivní lhůty po dobu trvání mezinárodního dožádání [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu]. Aby účinky na běh lhůty pro stanovení daně skutečně nastaly, nepostačuje samotné odeslání žádosti, ale je třeba, aby mezinárodní dožádání souviselo s konkrétním daňovým řízením a bylo účelné a důvodné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56). Konkrétní podmínky Nejvyšší správní soud vymezil v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, následovně: „(a) 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.“ Hodnocení shromážděných důkazů a odpovědí na žádosti o mezinárodní spolupráci má „primárně probíhat v rámci nalézacího řízení a posléze při soudním přezkumu vydaného správního rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020 - 60). V řízení o zásahové žalobě je třeba pozornost soustředit především na to, zda účelnost mezinárodních dožádání není zjevně vyloučena, což by mělo vliv na běh lhůty pro stanovení daně“ (rozsudek ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023 - 52).

[46] Účelnost mezinárodních dožádání je třeba posuzovat dle zjišťovaných (dotazovaných) skutečností, nikoli dle charakteru následné odpovědi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101).

c) K mezinárodním dožádáním v případě stěžovatele

[47] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že stěžovatel některými námitkami nijak konkrétně nepolemizuje se závěry krajského soudu a opakuje svou žalobní argumentaci (např. že subdodavatele měl žalovaný prověřovat prostřednictvím daňové kontroly u stěžovatelových dodavatelů). Pokud však konkrétně nereaguje na vypořádání příslušných otázek soudem, nezbyvá Nejvyššímu správnímu soudu než v tomto rozsahu odkázat na velmi podrobné odůvodnění napadeného rozsudku. Jasnost a konkrétnost stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti totiž do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54). Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaně zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu. Obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58: „Uvedení konkrétních stížnostních námitek přitom nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.“ Kasační přezkum je možný jen v rozsahu, v jakém k tomu stěžovatel svou formulací kasačních námitek vytvoří prostor. Řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem nemůže být „jakýmsi druhým pokusem ještě jednou a z pohledu stěžovatele lépe uvážit o tomtéž“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 44/2019 - 41).

[48] Stěžovatel u všech mezinárodních dožádání staví svou argumentaci o jejich nadbytečnosti na premise, že faktické uskutečnění zdanitelných plnění již dříve doložil

pokračování

a že žalovaný byl ve vyhledávání skutečného dodavatele plnění příliš iniciativní. K těmto opakovaným námitkám Nejvyšší správní soud připomíná (stejně jako krajský soud), že při zkoumání úkonů provedených v rámci daňové kontroly coby tvrzeného nezákonného zásahu nemůže soud revidovat obsah zjištění správce daně ani nijak předběžně hodnotit, zda daňový subjekt prokázal určité skutečnosti, resp. unesl své důkazní břemeno. Hodnocení ve vztahu k samotné daňové povinnosti stěžovatele je na místě až v řízení o žalobě proti platebním výměrům, které jsou výsledkem dané daňové kontroly.

[49] Nelze tedy přisvědčit námitkám stěžovatele, že již prokázal tvrzené skutečnosti, a proto byly odeslané žádosti o mezinárodní spolupráci neúčelné. Stejně tak pokud stěžovatel trvá na provedení navržených důkazů proto, že žalovaný měl podle zprávy o daňové kontrole převzít závěry z daňové kontroly týkající se jiných období, domáhá se fakticky rovněž převzetí některých závěrů a jejich vyhodnocení již ve fázi, kdy se posuzuje účelnost mezinárodních dožádání. Pokud by měl krajský soud přisvědčit stěžovateli, že žádosti o mezinárodní spolupráci byly nadbytečné, protože měl žalovaný v daném řízení učinit totožná zjištění a převzít závěry z jiné daňové kontroly, předvídal by tím výsledek řízení ve vztahu k samotné daňové povinnosti. Za situace, kdy šlo o převzetí zjištění týkající se jiných zdaňovacích období, případně jiných subjektů, nelze takové hodnocení po krajském soudu v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu požadovat.

[50] Totéž platí také pro námitky, podle kterých stěžovatel prokázal uskutečnění plnění také výslechem svědků, kteří plnění potvrdili. Nad rámec nutného pak lze podotknout, že stěžovatel nijak blíže nereaguje na hodnocení žalovaného, podle kterého svědci pouze bez bližší konkretizace potvrdili, že došlo k poskytnutí plnění, jak je uvedeno na fakturách. To však nic nemění na skutečnosti, že předmětem dodávek bylo pouze zajištění služeb datových úložišť a že nebylo zřejmé, kdo byl tedy faktickým poskytovatelem služeb.

[51] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že předmětem fakturace dodavatelů stěžovatele (LCh Servisní a fast wave) byly služby datových úložišť, které však měli dodavatelé zajistit, nikoliv je přímo poskytnout, což je v daném případě specifické. Žalovaný měl pochybnosti, zda obchodní korporace LCh Servisní a fast wave fakticky poskytly deklarovaná zdanitelná plnění uvedená na vystavených daňových dokladech, resp. zda uvedené korporace daňové doklady pouze formálně nevystavovaly za účelem optimalizace daňových povinností stěžovatele a zda činnosti fakturované obchodní korporací LCh Servisní a fast wave v kontrolovaných zdaňovacích obdobích fakticky neprováděl stěžovatel sám. V tom lze souhlasit s krajským soudem, neboť to vyplývá, ze správního spisu. Právě na těchto skutečnost jsou založeny závěry napadeného rozsudku a nejde o domýšlení úmyslu žalovaného, kterým by krajský soud překročil meze soudního přezkumu, jak namítá stěžovatel (viz bod [25] tohoto rozsudku). Skutečnost, že žalovaný zpochybňoval uskutečnění plnění, které měli deklarovaní dodavatelé pouze zajistit, nikoliv přímo poskytnout, je pro danou věc zásadní specifikum, které ji odlišuje od stěžovatelem odkazovaných rozhodnutí (zejména od rozsudku č. j. 10 Afs 228/2019 - 53). Jinak řečeno, prokázání toho, zda dodavatelé stěžovateli deklarované služby (spočívající pouze v zajištění datových úložišť) skutečně poskytli, proto bezprostředně souviselo s tím, zda stěžovateli byla poskytnuta i samotná služba datových úložišť.

[52] Co se týče námitky překročení rozložení důkazního břemene žalovaným, Nejvyšší správní soud obecně přisvědčuje stěžovateli, že je to daňový subjekt, který primárně prokazuje svá tvrzení, tedy že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění. Nelze však již souhlasit, že žalovaný nemohl prověřovat skutečnosti, které v průběhu daňové kontroly vyšly najevo. Jakkoliv stěžovatel netvrdil, že skutečným dodavatelem služeb byla obchodní korporace Data Group či VODAFONE ONE S. A., z tvrzení či podkladů, které měl žalovaný k dispozici, vyplynulo, že tyto subjekty byly poskytovateli IP adresy a konektivity pro datová úložiště. Za daných okolností, kdy nebyl zřejmý faktický dodavatel služeb, proto nešlo o nadbytečné vyhledávání informací žalovaným.

[53] V této souvislosti Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, které se promítly do rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, vydaného v téže věci. Z nich plyne, že u deklarovaného dodavatele je třeba zkoumat nejen formální stránku, tedy registraci k dani, ale i to, zda se deklarovaný dodavatel jako plátc fakticky choval. Daňové orgány pak musí nad míru hraničící s jistotou prokázat, že deklarovaný dodavatel nemohl deklarované plnění poskytnout, a to na základě objektivních zjištění. Při tom jsou povinny vycházet ze svých vlastních evidencí a nesmí důkazní břemeno bezvýhradně přenášet na daňový subjekt. Pokud se tedy žalovaný domníval (resp. měl podezření), že deklarovaní dodavatelé nemohli služby datových úložišť zajistit, neboť zde není dodavatel, který by je skutečně poskytl, nebylo bezpředmětné prověřovat rozhodné skutečnosti u dalších subjektů, které u poskytování služeb nějakým způsobem figurovaly. S ohledem na shora uvedené přitom není rozhodné, zda byly prověřované zahraniční subjekty přímo zapojeny do vymezeného fakturačního řetězce, či nikoliv. To obzvláště za situace, kdy se žalovanému prostřednictvím tuzemských subjektů zapojených do řetězce nepodařilo nic zjistit.

[54] S ohledem na shora uvedené není přílehlavý odkaz stěžovatele na rozsudek 2 Afs 20/2019 - 46, v němž Nejvyšší správní soud vytknul správním orgánům, že daňovému subjektu odepřely nárok na odpočet DPH pro neprokázání, kdo byl subdodavatelem, v situaci, kdy uskutečnění plnění od přímého dodavatele nebylo zpochybněno. Taková situace v daném případě vůbec nenastala. Obzvláště, když stěžovateli přímí dodavatelé služby pouze zajišťovali.

[55] Z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 6 Afs 59/2023 - 52) vyplývá, že správci daně nemůže jít k tíži doba, po kterou dožádané orgány vyřizují jeho žádosti, resp. na něj nelze přenášet zodpovědnost za činnost (zde nečinnost) dožádaných správních orgánů, na kterou nemá vliv. Krajský soud tak správně a přílehlavě posoudil námitku, podle které nemohlo dojít ke stavění lhůty pro stanovení daně v souvislosti s odesláním žádosti, kterou dožádaný orgán nezaevidoval. Právě ztráta žádosti v systému španělskou stranou měla vliv na dobu trvání dotčeného dožádání a potřebu zaslání opětovné žádosti. Nutno zdůraznit, že žalovaný v tomto ohledu nezůstal nečinný a nezaevidování žádosti zjistil poté, co odpověď urgoval. Poté žádost znovu odeslal a odpovědi opět urgoval (v podrobnostech srov. bod 33 napadeného rozsudku). Jakkoliv by bylo vhodné, aby odpověď dožádaného orgánu urgoval dříve (než po 7 a 5 měsících), nelze na základě uvedeného ani tvrdit, že byl nečinný a cíleně prodlužoval lhůtu pro stanovení daně. Tomu v daném případě nic nenasvědčuje. Námitka stěžovatele je tudíž nedůvodná. Nadto Nejvyšší

pokračování

správní soud podotýká, že jak konstatoval již krajský soud, s ohledem na stavění lhůty pro stanovení daně na základě ostatních mezinárodních dožádání, nedošlo k jejímu uplynutí před ukončením daňové kontroly bez odhledu na účelnost mezinárodních dožádání odeslaných do Španělska.

[56] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž měl žalovaný informace, které zjišťoval dožádáním na Ukrajinu, již k dispozici, a to od konce roku 2020. Stěžovatel nijak nezpochybňuje vypořádání krajského soudu (srov. bod 30 napadeného rozsudku), podle kterého se žádost týkala jiných IP adres a jiných subjektů. Zpochybňuje pouze, že se týkala jiného období, a to pouze v rozsahu měsíců listopadu a prosince 2018. Jelikož však krajský soud zdůraznil zejména odlišení v IP adresách a subjektech, kterých se dožádání týkalo, je irelevantní, že pro měsíce listopad a prosinec 2018 se jednalo o stejné období. Jak dále správně uvedl krajský soud, z odkazované odpovědi ze dne 18. 12. 2020 se podává, že informace o dynamických IP adresách se uchovávají pouze 365 dní. Není pravdou, že by se toto omezení mělo týkat také statických IP adres. Informace o statických IP adresách byly v odkazované odpovědi správci daně poskytnuty.

[57] Nejvyšší správní soud sdílí názor žalovaného, že pokud ke stavění lhůty pro stanovení daně došlo ve vztahu k části zdaňovacích období o 2 dny později, než jak uvedl krajský soud, jedná se o nepřesnost v odůvodnění napadeného rozsudku, která neměla vliv na zákonnost rozhodnutí soudu, resp. na posouzení otázky, zda žalovaný pokračoval v provádění daňové kontroly nezákonně po uplynutí prekluzivní lhůty. Závěr krajského soudu, podle kterého žalovaný ukončil daňovou kontrolu před uplynutím lhůty pro stanovení daně ob stojí i navzdory této nepřesnosti.

[58] S ohledem na shora uvedené meze soudního přezkumu zákonnosti daňové kontroly v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu (viz body [43], [48] až [50] tohoto rozsudku) je třeba přisvědčit stěžovateli, že krajský soud neměl hodnotit, zda odpovědi na mezinárodní dožádání potvrdily pochybnosti žalovaného, či nikoliv. Nicméně na shora označené závěry to nemá žádný vliv. S ohledem na zpochybňování účelnosti mezinárodních dožádání a jejich možné přínosnosti pro správné stanovení daně a námitky, podle kterých neměl žalovaný důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění, však naopak nelze vytykat krajskému soudu, že se vyjádřil k nestandardnosti situace, kdy stěžovatel ani jeho dodavatelé nebyli schopni označit skutečného dodavatele služeb. Pokud by ani takové hodnocení nemohl soud v řízení o zásahové žalobě provádět, nemohl by vůbec posoudit, zda bylo mezinárodní dožádání nadbytečné, či nikoliv.

[59] Z obsahu spisu rovněž neplyne, že by byl žalovaný nečinný od zahájení daňové kontroly až do dubna 2021, poté se „probral“ a cíleně prodlužoval lhůtu pro stanovení daně odesláním žádostí o mezinárodní spolupráci. Ty se s ohledem na předmět daňové kontroly nejeví jako neúčelné a nadbytečné. Jak popsal i žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, není pravdou, že do dubna 2021 nečinil žádnou relevantní kontrolní činnost. Je zřejmé, že možnost provádění některých úkonů byla ovlivněna též pandemií koronaviru a s tím souvisejícími omezeními. I tak však žalovaný odesílal výzvy, prověřoval tvrzení stěžovatele, předvolával svědky a snažil se rozhodně skutečnosti zjistit nejdříve vlastní kontrolní činností a prověřováním tuzemských subjektů. Tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti a replice se tudíž mýlí s obsahem spisu, a jeho námitky tak nemůžou být důvodné bez ohledu na to,

co uvedla oprávněná úřední osoba při ústním jednání před krajským soudem. To, že ve správním spise není založena analýza předložených podkladů, neznamena, že ji žalovaný neučinil. Jedná se totiž primárně o intelektuální činnost prováděnou oprávněnými úředními osobami za účelem dalšího postupu ve věci. Její výsledek je pak odrazem vyhodnocení provedeného dokazování a zjištěných skutečností, který se promítne do obsahu zprávy o daňové kontrole. Požadavek stěžovatele je v tomto směru nepřipadný.

[60] V řízení před krajským soudem stavěl stěžovatel své námitky převážně na tom, že žalovaný neměl v souvislosti s příslušným plněním prověřovat dodavatele jeho dodavatelů. Tvrdil, že pokud byl předmětem daňové kontroly nárok stěžovatele na odpočet DPH, neměl žalovaný prověřovat subjekty, s nimiž stěžovatel neobchodoval. V této souvislosti pak namítal, že mezinárodní dožádání se netýkala skutečností rozhodných pro danou věc (resp. nemají souvislost s předmětem daňové kontroly), což dovozoval právě z toho, že žalovaný prověřoval subjekty odlišné od jeho přímých dodavatelů. Až v kasační stížnosti poprvé uvádí, že poskytování služeb datových úložišť je specifickým oborem podnikání, a žalovaný proto mylně vykládá úlohu společnosti Data Group coby poskytovatele IP adresy a konektivity a že nebylo v možnostech Data Group odpovědět na některé technické dotazy, či že pomocí IP adresy lze zjistit pouze vlastníka, nikoliv uživatele či poskytovatele konektivity (viz částečně body [15], [19] a [21] tohoto rozsudku). Tyto námitky týkající se způsobilosti položených otázek (z technického hlediska) přinést pro prováděnou daňovou kontrolu nějaké relevantní odpovědi jsou proto nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[61] S ohledem na žalobní námitky, které stěžovatel uplatnil v řízení před krajským soudem, jak jsou shrnuty v předchozím bodě tohoto rozsudku, je zcela nedůvodná i argumentace zpochybňující hodnocení dožádání za účelem výslechu svědků, jak ho provedl soud v bodě 28 napadeného rozsudku (viz námitky rekapitulované pod bodem [17] tohoto rozsudku). Pokud se stěžovatel domnívá, že kladené otázky nesměřovaly k prokázání skutečného dodavatele služeb, protože se týkaly jeho subdodavatelů, pak je tato námitka nedůvodná z důvodu uvedených již shora. Zejména však pro její vágnost nelze seznat, proč podle stěžovatele kladené otázky nesměřovaly k prokázání skutečného dodavatele. Krajský soud stěžovateli vytknul, že proti jednotlivým žádostem o provedení výslechu svědků nic konkrétního nenamítal, tento deficit však nelze dodatečně „dohánět“ až v kasační stížnosti a namítat nové důvody neuplatněné v řízení o žalobě (např. technickým zpochybňováním pokládaných otázek).

[62] Stejně tak jsou nedůvodné stěžovatelovy spekulace o tom, že dožádaný orgán vychází z informací, které mu poskytl správce daně, ale takové informace mohou být nepřesné, neúplné či zkreslené. Netvrdí (a ani v žalobě netvrdil), že by v daném případě žalovaný dožádané orgány nesprávně informoval. Nelze proto krajskému soudu důvodně vytýkat, že odkázal na judikaturu, podle které dožádaný orgán je povinen ověřit, zda nejsou požadovány informace, u nichž nelze předpokládat žádný význam pro šetření vedené dožadujícím orgánem (rozsudek Soudního dvora ve věci C-682/15), a konstatoval, že pokud by byly požadovány informace, u nichž nelze předpokládat žádný význam pro daňové řízení, nepochybně by žádosti nebylo dožádaným orgánem vyhověno.

pokračování

[63] Nejvyšší správní soud uzavírá, že nic nenasvědčuje tomu, že by provedená mezinárodní dožádání byla účelová s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Žalovaný byl v průběhu daňové kontroly aktivní, žádosti o mezinárodní spolupráci souvisely s předmětem daňové kontroly a nejevily se zjevně nadbytečnými či účelovými, a odpovědi byly pravidelně urgovány. Žalovaný měl při jejich odeslání ještě značný časový prostor pro další provádění daňové kontroly, neboť žádosti neodeslal na sklonku lhůty pro stanovení daně, což by naopak mohlo značit, že se jedná o její účelové prodlužování. V žalobě ani v kasační stížnosti pak stěžovatel neuvedl nic, co by svědčilo o opaku.

IV. Závěr a náklady řízení

[64] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[65] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. dubna 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu