



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Sylvy Šiškeové a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **ELKO TRADING, spol. s r. o.**, se sídlem K Terminálu 507/7, Brno, zast. **ORKÁN plus, s. r. o.**, se sídlem Makovského náměstí 3147/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **ALFA insolvenční v. o. s.**, se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, zast. Mgr. Davidem Vaníčkem, Ph.D., advokátem se sídlem Hlinky 505/118, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2020, č. j. 39356/20/5300-22443-702189, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2023, č. j. 29 Af 81/2020-126,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2023, č. j. 29 Af 81/2020-126, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) platebním výměrem ze dne 14. 5. 2020 vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 1 203 566 Kč. Správce daně odmítl nárok žalobkyně na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů TEFCO CZ, a. s. (dále „Tefco“) a N.I.N.A. INVEST s. r. o. (dále „N.I.N.A. Invest“). Dospěl totiž k závěru, že zdanitelná plnění přijatá od těchto dodavatelů byla součástí daňového podvodu při obchodu s drobnou elektronikou (počítačové komponenty), jehož se žalobkyně účastnila, a o své účasti na tomto podvodu na základě objektivních okolností mohla a měla vědět. Žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila u Krajského soudu v Brně, který napadené rozhodnutí zrušil z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle krajského soudu byla nedůvodná dvě mezinárodní dožádání, která měla podle žalovaného vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Konkrétně se jednalo o žádost o mezinárodní spolupráci do Spolkové republiky Německo ze dne 24. 10. 2017 a žádost o mezinárodní spolupráci na Slovensko ze dne 16. 1. 2018.

II. Kasační stížnost a vyjádření osoby zúčastněné na řízení

[3] Žalovaný (dále „stěžovatel“) v kasační stížnosti namítl, že krajský soud posuzoval potřebu mezinárodních dožádání přehnaně přísně. Důvodem mezinárodního dožádání do Spolkové republiky Německo bylo zjistit tok zboží od odběratele žalobkyně směrem k německému odběrateli, resp. ověřit, zda se zboží nevrací zpět do České republiky, a nejedná se tedy o tzv. karuselový podvod. Ten je podmnožinou podvodů na DPH a jeho zjištění je jednoznačnou nestandardní okolností a „neprůstřelným“ argumentem o existenci daňového podvodu. Důkazní břemeno ohledně podvodu na DPH tíží daňové orgány. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, podle něhož měl naznat, že má již shromážděn dostatek důkazů. Rovněž nelze vyloučit, že při mezinárodním dožádání mohly být zjištěny skutečnosti podřaditelné pod objektivní okolnosti. Důvodnost žádosti o mezinárodní spolupráci navíc nelze hodnotit pouze podle její úspěšnosti.

[4] Mezinárodním dožádáním na Slovensko byly získány důkazní prostředky týkající se bankovních účtů společnosti Kubex s. r. o. (dále „Kubex“). Ty bezprostředně souvisely s mapováním řetězce, jehož článkem byla žalobkyně. Cílem bylo také prověřit disponenta bankovního účtu společnosti Kubex. Tak mohla být zjištěna např. personální propojenost v řetězci či skutečnost, že disponentem účtu je osoba, která nemá zjevnou vazbu na majitele účtu. Cílem mezinárodního dožádání bylo také zkoumat nestandardní, případně i objektivní okolnosti (pokud by se prokázala vazba disponenta účtu společnosti Kubex na žalobkyni).

[5] Stěžovatel uzavřel, že z přehledu písemností a úkonů ve zprávě o daňové kontrole plyne, že správce daně vycházel z podkladů, které zahrnují zmíněné žádosti, včetně odpovědí na ně. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole blíže nehodnotil sporná mezinárodní dožádání patrně proto, že nepřinesla podstatná zjištění. Obě mezinárodní dožádání však měla vliv na stavení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Stěžovatel se neztotožnil s výpočtem prekluzivní lhůty ze strany krajského soudu. Lhůta pro stanovení daně byla prodloužena do dne 17. 7. 2020. Nyní posuzovaný platební výměr byl doručen dne 14. 5. 2020, tedy před uplynutím této lhůty. Tímto oznámením byla podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena dosud běžící lhůta pro stanovení daně o jeden rok.

[6] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

[7] Osoba zúčastněná na řízení (insolvenční správce žalobkyně) se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s napadeným rozsudkem. Zjištění, zda se jednalo o karuselový podvod, považuje za nadbytečné.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[9] V posuzované věci dospěly daňové orgány k závěru, že se žalobkyně účastnila daňového podvodu a že o svém zapojení do něj vědět mohla a měla. Zároveň žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránila. Správce daně proto odmítl její nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od několika dodavatelů.

[10] Nárok na odpočet DPH vzniká při splnění hmotněprávních a formálních podmínek stanovených zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) zdůrazňuje, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a musí být použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci *Gábor Tóth*, C 324/11, bod 26).

[11] Podvod na DPH je chápán jako situace, kdy jeden z účastníků neodvede vybranou daň a další daňový subjekt čerpá odpočet. Takový podvod může mít řadu podob. Jednou z typických je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s touto daní, ale vybranou daň neodvede, ač je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku a následně tento plátce např. zmizí, je nekontaktní vůči správci daně či nepodává daňová přiznání (takové postavení v řetězci se označuje jako *missing trader*). Tento typ podvodu se často vyskytuje v řetězci několika subjektů, které si prodávají zboží (bývají sem zařazováni tzv. *bufferi*, kteří fungují k zastření spojitosti mezi *missing traderem* a *brokerem*) a některý z nich (tzv. *broker*) pak čerpá výhodu z řetězce plynoucí jako nadměrný odpočet, případně odpočet z plnění zasaženého podvodem využívá ke snížení vlastní daně (rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2023, č. j. 2 Afs 99/2022-74). Někdy bývá zboží přeprodáváno v uzavřeném kruhu, což značí, že jde o tzv. kolotočový (karuselový) podvod. V takovém případě využívají zapojené subjekty obvykle přeshraničního obchodu v Evropské unii, při němž je dodání zboží mezi členskými státy osvobozeno od DPH.

[12] Z judikatury SDEU vyplývají i kroky, jež mají daňové orgány činit při odhalování a prokazování daňového podvodu. Obecně platí, že „nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 55 a výrok). Pokud je však s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že plátce DPH mohl a měl vědět, že se svým nákupem účastní daňového podvodu, musí mu být nárok na odpočet DPH odmítnut (rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 61 a výrok).

[13] Lze shrnout, že daňové orgány mohou odepřít nárok na odpočet DPH, pokud postaví najisto, že došlo k daňovému podvodu. V následném vědomostním testu se na základě objektivních skutkových okolností posuzuje, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a jestli přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se svým jednáním daňového podvodu nebude účastnit.

[14] V posuzované věci je přezkum ze strany NSS omezen na posouzení účelnosti mezinárodního dožádání a jeho vlivu na stavění běhu lhůty pro stanovení daně. Správce daně učinil celkem pět mezinárodních dožádání, a sice na základě žádostí o mezinárodní spolupráci do Kyprské republiky ze dne 9. 2. 2017 (odpověď byla doručena dne 10. 5. 2017), do Spojeného království Velké Británie a Severního Irska ze dne 10. 4. 2017 (odpověď byla doručena dne 30. 6. 2017), na Slovensko ze dne 18. 4. 2017 (odpověď byla doručena dne 15. 8. 2017), do Spolkové republiky Německo ze dne 24. 10. 2017 (odpověď byla doručena dne 5. 12. 2017) a na Slovensko ze dne 16. 1. 2018 (odpověď byla doručena dne 13. 3. 2018). Sporná jsou poslední dvě mezinárodní dožádání, tedy do Spolkové republiky Německo ze dne 24. 10. 2017 a na Slovensko ze dne 16. 1. 2018.

[15] 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.*

[16] Jak NSS přiléhavě shrnul v bodě 52 rozsudku ze dne 29. 2. 2024, č. j. 2 Afs 79/2023-62, judikatura se při posuzování dopadů mezinárodního dožádání na lhůtu pro stanovení daně zaměřuje především na účelnost takového úkonu. Mezinárodnímu dožádání nelze přiznat účinek stavění prekluzivní lhůty, jestliže by právě tento účinek byl důvodem, pro nějž správce daně k mezinárodnímu dožádání přistoupil. Je tak třeba vzít v úvahu především to, zda mezinárodní dožádání může přinést informaci podstatnou pro rozhodnutí ve věci. Není významný výsledek mezinárodního dožádání, tedy zda takovou informaci skutečně přineslo, neboť to nelze předem z různých důvodů předvídat (rozsudky NSS ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, a ze dne 19. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2021-74). Bylo by proti smyslu a účelu § 148 odst. 4 daňového řádu, pokud by se *ex post* hodnotilo, zda došlo ke stavění prekluzivní lhůty, jen na základě toho, zda byly výsledky mezinárodního dožádání v daňovém řízení využity, či nikoli (rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101). Vychází se z toho, zda má žádost o mezinárodní spolupráci vztah k předmětu daňového řízení, zda bylo možné oprávněně očekávat, že by odpověď dožádaných orgánů mohla přispět k objasnění skutkového stavu, a nejsou proto namíste důvody k podezření, že správce daně mezinárodní dožádání využil účelově s jediným či hlavním cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně (rozsudek NSS ze dne 30. 12. 2020, č. j. 2 Afs 378/2018-106).

[17] Pokud má žádost o mezinárodní spolupráci věcnou i časovou souvislost s předmětem probíhající daňové kontroly, staví běh lhůty pro stanovení daně. Z hlediska věcného je nutné posoudit obsah žádosti a zkoumat, zda měla souvislost s obchodními transakcemi, které daňový subjekt deklaroval. Z časového hlediska může žádost o mezinárodní dožádání stavět lhůtu pro stanovení daně jen ve vztahu k těm zdaňovacím obdobím, jichž se týká, a nikoli

pokračování

ke všem zdaňovacím obdobím, ohledně nichž byla zahájena daňová kontrola. Úkon mající za následek stavení běhu lhůty pro stanovení daně musí být totiž vykládán restriktivně (rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023-59). Není-li však dána věcná či časová souvislost mezinárodního dožádání s předmětem daňové kontroly a kontrolovanými zdaňovacími obdobími, nemůže stavit běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ve vztahu k těmto daním či zdaňovacím obdobím.

[18] Kasační soud již uvedl, že důvodnost mezinárodního dožádání nelze posuzovat pouze optikou jeho úspěšnosti (rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56). Krajský soud v bodě 27 svého rozsudku připustil, že výsledky mezinárodní spolupráce nemají vliv na případné stavení běhu lhůty pro stanovení daně. Zároveň však tvrdí, že o nadbytečnosti sporných mezinárodních dožádání svědčí i to, že žádosti a odpovědi na ně správce daně ve zprávě o daňové kontrole blíže nehodnotí. Podle NSS však fakt, že výsledek mezinárodní spolupráce nebyl zohledněn ve zprávě o daňové kontrole, není sám o sobě rozhodující (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75). Pokud totiž mezinárodní dožádání nepřinese očekávaná zjištění, nemá správce daně co blíže hodnotit. Závěr v bodě 27 rozsudku krajského soudu tedy není zcela přiléhavý a samostatně by jako důvod nadbytečnosti mezinárodního dožádání neobstál. Krajský soud však svůj závěr o nadbytečnosti mezinárodních dožádání odůvodnil také jinými okolnostmi, jimiž se bude kasační soud dále zabývat.

[19] Mezinárodní dožádání se týkala společností zapojených ve druhém a třetím podvodném řetězci. U společnosti Kubex, která figurovala na začátku obou řetězců, byla identifikována chybějící daň. Úloha této společnosti v řetězci odpovídala pozici *missing trader*, společnosti Tefco a N.I.N.A. Invest vystupovaly v roli *buffera*. Na pozici *missing trader* ve druhém řetězci figurovala rovněž přímá odběratelka žalobkyně COLIER LTD. Přímou odběratelkou žalobkyně ve třetím řetězci byla slovenská společnost KCHK, s. r. o. (dále „KCHK“).

[20] O nestandardních okolnostech svědčících o podvodu v popsáných řetězcích mimo rozdělení rolí v nich vypovídalo podle správce daně také to, že zboží procházelo přes společnost Tefco pouze fakturačně. Chyběla písemná smlouva, majetek jednotlivých společností tvořily v době realizace obchodních případů převážně oběžná aktiva. Tyto společnosti nedisponovaly žádným významným dlouhodobým hmotným majetkem (až na společnost Tefco, u které však bylo možné dovodit, že její dlouhodobý majetek je financován z cizích zdrojů). U předchozích článků řetězce pak s výjimkou společnosti Tefco došlo ke změně jednatele. Jednatelé společností N.I.N.A. Invest a Kubex ukončili své působení shodně v první polovině roku 2017 (daňová kontrola byla zahájena v říjnu 2016); obě tyto společnosti mají nyní statut nespolehlivého plátce. Úhrady mezi společnostmi Kubex a N.I.N.A. Invest probíhaly mezi účty vedenými na Slovensku u stejné banky patrně za účelem navazujících úhrad, neboť se odehrávaly buď ve stejný den, nebo s nepatrným zpožděním. Společnost N.I.N.A. Invest přijímala v prvním řetězci platby na zveřejněný účet ve smyslu § 96 odst. 2 zákona o DPH, avšak ve druhém a třetím řetězci, kde nebyla přímým dodavatelem žalobkyně, přijímala úhrady na zahraniční účet. Dalším nestandardním prvkem bylo preposílání plateb mezi články řetězce shodně ve dvou splátkách. Úhrady byly v obdobné výši a časově na sebe navazovaly, což svědčí o řízení a koordinaci. Na daňový

podvod ukazovaly i okolnosti přičitatelné žalobkyni, tedy okolnosti objektivní (jak NSS popíše dále).

[21] Ohledně žádosti o mezinárodní spolupráci do Spolkové republiky Německo ze dne 24. 10. 2017 krajský soud na základě zprávy o daňové kontrole konstatoval, že správce daně shromáždil dostatek důkazů nasvědčujících tomu, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH. Chybějící daň byla identifikována u společnosti Kubex. K okolnostem svědčícím o vědomosti žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu patřil nákup zboží za ceny výrazně odchylné oproti cenám autorizovaných prodejců, sídlo společnosti Tefco v budově, která slouží jako pivnice a herna, nepřiměřeně vysoká míra zadlužení dodavatelů patrná z veřejně dostupných účetních závěrek a absence písemné smlouvy se společností Tefco. Zjištěno bylo také personální propojení dodavatelů – David Fukala vystupoval jako jednatel společnosti N.I.N.A. Invest a zároveň přepravoval zboží od společnosti Tefco. Trvalý pobyt měl evidován na ohlašovně. Z vyjádření žalobkyně vyplynulo, že spolupráci se společností Tefco navázala na základě doporučení svého obchodního partnera N.I.N.A. Invest, což také svědčí o možné vědomosti o účelovém vložení tohoto článku řetězce. K zavedeným opatřením žalobkyně patřilo sledování cen, které však bylo podle správce daně s ohledem na neurčitost instrukcí, určování marže na měsíční období a sledované servery pouze formální a sledováním pověřeni zaměstnanci navíc neměli povinnost údaje o cenách zaznamenávat či archivovat (s. 38 až 41 zprávy o daňové kontrole).

[22] Jak již NSS uvedl výše, společnost KCHK, které se mezinárodní dožádání do Spolkové republiky Německo týkalo, byla odběratelkou žalobkyně ve třetím řetězci. Žádost o mezinárodní spolupráci ze dne 24. 10. 2017 byla odůvodněna potřebou ověřit následný tok zboží od této odběratelky k jejímu německému odběrateli. Žalobkyně dodala ve zdaňovacím období červenec 2016 společnosti KCHK zboží, které tato společnost prodala dále ve zdaňovacím období srpen 2016. Jedná se tak o zboží, se kterým žalobkyně obchodovala v kontrolovaném období, a věcná a časová souvislost je tak dána. NSS zdůrazňuje, že v posuzované věci byl původ zboží nejasný. Přímým dodavatelem žalobkyně byla společnost Tefco, přes kterou však zboží prošlo pouze fakturačně. V identifikovaném řetězci fungovala na pozici *buffera*, stejně jako společnost N.I.N.A. Invest, od které měla společnost Tefco nakoupit zboží a která jej také přepravila do skladu žalobkyně. Tato společnost měla zboží získat od společnosti Kubex, která však byla pro správce daně nekontaktní a v řetězci fungovala jako *missing trader* (s. 29 zprávy o daňové kontrole).

[23] NSS dospěl na rozdíl od krajského soudu k závěru, že toto mezinárodní dožádání bylo důvodné. Jeho cílem bylo potvrdit či vyvrátit domněnku spočívající v tom, zda se zboží nevracelo do České republiky ve formě karuselového podvodu (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 246/2020-101). NSS souhlasí se stěžovatelem, že pokud by se tato forma daňového podvodu potvrdila, jednalo by se o významnou okolnost svědčící o podvodu na DPH. Současně některé z důkazů, které krajský soud označil za dostatečné pro prokázání podvodu na dani, mají spíše nižší vypovídací hodnotu. Mezi ně lze zařadit např. nestandardnost sídla společnosti Tefco, absenci písemné smlouvy, trvalý pobyt Davida Fukaly či personální propojení. Mezinárodní dožádání do Spolkové republiky Německo tak mohlo přinést i zjištění o jiných objektivních okolnostech svědčících o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce. Pokud by se zboží vracelo zpět v rámci karuselového podvodu, mohla žalobkyně zjistit nesrovnalosti při kontrole sériových čísel (resp. zjistit, že se tato čísla opakuji). Žádost

pokračování

o mezinárodní spolupráci do Spolkové republiky Německo ze dne 24. 10. 2017 tedy nelze označit za nadbytečnou, a to ani v situaci, kdy správce daně před tímto mezinárodním dožádáním disponoval určitým množstvím důkazních prostředků (k nimž se NSS vyjádřil výše). Prokázání karuselového řetězce, jež mohlo mezinárodní dožádání přinést, by navíc bylo velmi silným důkazem o podvodu na DPH.

[24] NSS tedy na rozdíl od krajského soudu shledal žádost o mezinárodní spolupráci do Spolkové republiky Německo ze dne 24. 10. 2017 jako účelnou. Účelné mezinárodní dožádání stavilo běh lhůty pro stanovení daně. Opačný závěr krajského soudu je tedy nesprávný.

[25] Také žádost o mezinárodní spolupráci na Slovensko ze dne 16. 1. 2018 označil krajský soud za nadbytečnou a její rozsah za neodpovídající účelu daňového řízení. Dále nesouhlasil s tím, že správce daně použil informace získané na základě této žádosti k popisu finančních toků u druhého a třetího řetězce, v jejichž rámci dospěl k závěru o daňovém podvodu. Zpráva o daňové kontrole totiž nezmiňuje, že správce daně z takto získaných informací vycházel, a naopak uvádí jiné zdroje (viz bod 26 napadeného rozsudku). Z nich podle krajského soudu navíc plyne, že správce daně měl potřebné informace již téměř rok před odesláním sporné žádosti o mezinárodní spolupráci na Slovensko. Stěžovatel argumentuje tím, že získané důkazní prostředky bezprostředně souvisí s mapováním řetězce, do něhož byla zapojena i žalobkyně. Dalším argumentem byla snaha prověřit disponenta bankovního účtu, což mohlo přinést poznatky o personálním propojení mezi subjekty.

[26] NSS ze správního spisu zjistil, že správce daně žádostí o mezinárodní spolupráci na Slovensko ze dne 16. 1. 2018 ověřoval transakce na bankovních účtech různých společností. Jednou z nich byla společnost Kubex, figurující ve druhém a třetím zjištěném řetězci jako dodavatel společnosti N.I.N.A. Invest. Ani v tomto případě není rozhodující, že ve zprávě o daňové kontrole chybí hodnocení výsledku mezinárodního dožádání. Za problematické však NSS považuje, že správce daně podal žádost až dne 16. 1. 2018, tedy v době, kdy měl podle daňového spisu již k dispozici informace o finančních tocích v řetězcích. Konkrétně šlo o odpověď žalobkyně na výzvu ke splnění povinnosti ze dne 28. 2. 2017, odpověď společnosti Tefco na výzvu k poskytnutí informací a vydání nebo zapůjčení listin ze dne 21. 2. 2017 a odpověď společnosti N.I.N.A. Invest na výzvu k poskytnutí informací a vydání nebo zapůjčení listin ze dne 25. 4. 2017. Z těchto dokumentů jsou zřejmé transakce mezi společnostmi N.I.N.A. Invest a Kubex i s dalšími subjekty v řetězcích.

[27] Správce daně měl tedy již před odesláním žádosti o mezinárodní spolupráci na Slovensko k dispozici informace o transakcích společnosti Kubex od její odběratelky N.I.N.A. Invest (výpisy z účtu svědčící o provedených platbách, objednávky, faktury, dodací listy, nabídka v e-mailu), které nezpochybnil, a nezpochybňovala je ani žalobkyně. Disponoval také daňovými přiznáními společnosti Kubex. Navíc byla žádost o mezinárodní spolupráci odeslána až dne 16. 1. 2018, ačkoli správce daně získal informace o vedení účtu společnosti Kubex u Tatra banky, které se mezinárodní dožádání týkalo, již z odpovědi na žádost o poskytnutí informací ze dne 11. 8. 2017. Lze proto konstatovat, že v době realizace

tohoto mezinárodního dožádání měl správce daně dostatek informací o řetězci a transakcích v něm.

[28] S ohledem na důkazy, které měl správce daně v době podání žádosti o mezinárodní spolupráci na Slovensko k dispozici, se tedy NSS shoduje s krajským soudem, že tato žádost byla nadbytečná a svým rozsahem přesáhla účel daňového řízení. Účelnost tohoto mezinárodního dožádání podle NSS nelze odůvodnit ani potřebou mapování řetězce. Je pravdou, že ve zprávě o daňové kontrole (s. 31, 32, 36 a 37) správce daně při popisu finančních toků v řetězcích vycházel kromě dokumentů uvedených v předchozím bodě tohoto rozsudku rovněž z důkazních prostředků získaných až po odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci (šlo o důkazní prostředky přenesené z jiných daňových řízení ve smyslu § 93 odst. 2 daňového řádu, viz úřední záznam ze dne 6. 8. 2019, a odpověď Československé obchodní banky, a. s., na výzvu k poskytnutí informací ze dne 7. 8. 2019). Tyto dokumenty se však netýkaly společnosti Kubex, ohledně níž byla podána žádost o mezinárodní spolupráci. Mezinárodní dožádání by však nebylo účelné ani v opačném případě, neboť by chyběla objektivní potřeba mezinárodní spolupráce. Správce daně si totiž mohl potřebné informace opatřit vlastní činností (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75). NSS ve shodě s krajským soudem uzavírá, že správce daně měl v době odeslání žádosti týkající se společnosti Kubex dostatek informací o finančních tocích v řetězcích.

[29] NSS nesouhlasí ani s názorem stěžovatele, že odpověď na mezinárodní dožádání by v případě prokázání personálního propojení v řetězci mohla svědčit i o objektivních okolnostech. I pokud by byla zjištěna personální vazba v řetězci, mohlo by to přispět k prokázání existence daňového podvodu, nesvědčilo by to však o vědomostní stránce žalobkyně. Kasačnímu soudu se nadto tato argumentace jeví jako účelová, neboť ji stěžovatel poprvé zmínil až v kasační stížnosti. V napadeném rozhodnutí (body 160 a 161) ani ve vyjádření k žalobě stěžovatel ověřením personálního propojení skrze disponenta účtu neargumentoval. Společnost Kubex navíc nebyla přímým dodavatelem žalobkyně, nýbrž subjektem stojícím na samém počátku řetězců. Případné zjištění správce daně o dispozičním oprávnění k účtu by tedy bylo pouze další z okolností svědčících o tom, že se odehrál podvod na DPH, nebyla to však okolnost nezbytná pro přijetí závěru o něm. Stěžovatel argumentoval také tím, že zpráva o daňové kontrole je finálním výstupem daných zjištění. V průběhu řízení si přitom nečiní závěr o tom, zda již disponuje dostatkem důkazů. Podle názoru NSS je však daňový orgán povinen učinit si předběžnou úvahu ohledně aktuálního stavu výsledků dokazování dříve, než uskuteční mezinárodní dožádání. V návaznosti na to může posoudit účelnost takového kroku. Obzvláště pak v případě, kdy je mezinárodní dožádání činěno v pozdější fázi probíhajícího daňového řízení, a postup správce daně může z tohoto důvodu působit účelově, je tento krok nezbytný. Žádost o mezinárodní spolupráci tak nebyla odůvodněna možným zjištěním okolností svědčících o vědomosti žalobkyně, jako tomu mohlo být v případě mezinárodního dožádání do Spolkové republiky Německo. Závěr krajského soudu, že žádost o mezinárodní spolupráci na Slovensko ze dne 16. 1. 2018 nebyla účelná, je správný.

[30] S ohledem na zjištěné skutečnosti a dílčí nesprávnost rozsudku krajského soudu, pokud jde o žádost o mezinárodní spolupráci do Spolkové republiky Německo, NSS přepočtl běh lhůty pro stanovení daně. Podle daňového spisu začala lhůta nově běžet

pokračování

zahájením daňové kontroly dne 3. 10. 2016, a nemohla tedy uplynout dříve než 3. 10. 2019. Tato lhůta podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu neběžela v době ode dne odeslání relevantních žádostí o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědí na tyto žádosti. Jak správně uvedl krajský soud, vzhledem k časovému překryvu jednotlivých žádostí a odpovědí na ně se jednalo o období od 9. 2. 2017 (zaslání první žádosti o mezinárodní spolupráci) do 15. 8. 2017 (odpověď na třetí žádost o mezinárodní spolupráci). Lhůta tedy neběžela 188 dnů. V případě čtvrté žádosti o mezinárodní spolupráci do Spolkové republiky Německo pak lhůta neběžela od 24. 10. 2017 do 5. 12. 2017, tedy 43 dnů. Daň proto měla být stanovena do 21. 5. 2020 (3. 10. 2019 + 188 dnů + 43 dnů). Platební výměr byl oznámen doručením dne 14. 5. 2020, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Jeho vydáním došlo k prodloužení dosud neskončené lhůty o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 26. 10. 2020, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[31] NSS se neztotožnil se závěrem krajského soudu o nedůvodnosti žádosti o mezinárodní spolupráci do Spolkové republiky Německo ze dne 24. 10. 2017. I když závěr krajského soudu o tom, že žádost o mezinárodní spolupráci na Slovensko ze dne 16. 1. 2018 nebyla důvodná, byl správný, zjistil NSS při přepočtu běhu lhůty pro stanovení daně, že daň byla vyměřena včas.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] NSS tedy zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Krajský soud bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a v dalším řízení posoudí zbylé námitky žalobkyně.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. června 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu