



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **NAREX Ždánice, spol. s r. o.**, se sídlem Městečko 250, Ždánice, zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 98/4, Brno, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly, jejímž předmětem je daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2018 a 2019, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 4. 2024, č. j. 31 A 99/2023-68,

t a k t o :

- I. Výroky III., IV. a V. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 4. 2024, č. j. 31 A 99/2023-68, **se zrušují** a věc **se vrací** tomuto soudu v rozsahu zrušených výroků k dalšímu řízení.
- II. Kasační stížnost **se** v části, ve které směřuje proti výrokům I. a II. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 4. 2024, č. j. 31 A 99/2023-68, **odmítá**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Ve věci jde o právní otázku, zda správce daně zahájil daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019, před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Její posouzení se odvíjí od toho, zda žádost o výměnu informací podle § 9 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“), která předcházela zahájení této daňové kontroly, nebyla s ohledem na požadované informace zjevně nadbytečná či účelová. V takovém případě by neměla za následek stavění běhu této lhůty podle § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Právní závěry správního soudu byly posuzovány z hlediska jejich přezkoumatelnosti.

[2] Žalovaný zahájil dne 19. 3. 2019 u žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017. V jejím průběhu ověřil, že stěžovatelka uplatnila do nákladů částku 4 909 600 Kč (resp. 11 x 17 000 eur) za nájem automatického frézovacího centra GBA-203-CCN, výrobní číslo 71468 (dále jen „závitová bruska“). Stěžovatelka za účelem prokázání, že jde o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), doložila smlouvu o pronájmu závitové brusky ze dne 20. 12. 2016 (dále jen „smlouva o pronájmu“), kterou uzavřela se společností VERNAY SWISS Ltd., se sídlem Wenlock Road 20-22, Londýn, Spojené království Velké Británie a Severního Irska (dále jen „společnost VERNAY“). Ve smlouvě bylo uvedeno, že výrobcem závitové brusky byla společnost SMS Maschinenbau GmbH, se sídlem Brunnenstrasse 117-119, Albstadt, Spolková republika Německo (dále jen „společnost SMS“). Úhrada nájemného ve výši 17 000 eur měsíčně byla v souladu se smlouvou stěžovatelkou hrazena bezhotovostním převodem na účet vedený u banky Česká spořitelna, a.s. v měně euro. Majitelem a současně disponentem účtu byla obchodní společnost Gold Wagon s.r.o., se sídlem třída Kpt. Jaroše 1922/3, Brno (dále jen „společnost Gold Wagon“). Tento pronájem trval v letech 2017 až 2021.

[3] V průběhu uvedené daňové kontroly žalovaný odeslal německému správci daně žádost o výměnu informací podle § 9 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, aby ověřil okolnosti pořízení závitové brusky společností VERNAY od společnosti SMS. Z odpovědi na tuto žádost vyplynulo, že úhradu kupní ceny za závitovou brusku uskutečnila ze svého účtu společnost Gold Wagon, nikoli společnost VERNAY. Žalovaný následně ověřil, že tuto částku poskytl společnosti Gold Wagon ze svých účtů všichni tři jednatelé stěžovatelky. Finanční prostředky ve výši sjednaného nájmu 17 000 eur měsíčně hrazené stěžovatelkou na účet společnosti Gold Wagon se následně vracely zpět na účty jednatelů stěžovatelky.

[4] Dále žalovaný odeslal dne 18. 3. 2022 žádost o výměnu informací britskému správci daně (dále jen „mezinárodní dožádání“), jejíž účelem bylo ověření nájemního vztahu uzavřeného mezi stěžovatelkou a společností VERNAY na pronájem závitové brusky v letech 2017 až 2021. Žalovaný v mezinárodním dožádání žádal o ověření následujících skutečností:

- zda společnost VERNAY evidovala závitovou brusku v majetku v roce 2017,
- jakým způsobem byla závitová bruska využívána společností VERNAY pro podnikání od roku pořízení, tzn. od 15. 12. 2016 do 28. 2. 2021,
- zda případné výnosy plynoucí v souvislosti s vlastnictvím závitové brusky byly společností VERNAY zdaněny,
- zda případné výnosy plynoucí v souvislosti s vlastnictvím závitové brusky byly společností VERNAY uhrazeny (současně požádal o zaslání kopií dokladů o úhradě),
- jaké obchodní vztahy měla společnost VERNAY se společností Gold Wagon v letech 2017 až 2021,
- z jakého důvodu byl ve smlouvě o nájmu uveden účet společnosti Gold Wagon, a nikoli společnosti VERNAY.

pokračování

[5] V průběhu daňové kontroly žalovaný provedl dne 31. 3. 2022 výslech svědka R. S., ředitele společnosti VERNAY (dále jen „svědek“). Předmětem jeho výslechu bylo ověření obchodní spolupráce mezi společností VERNAY a stěžovatelkou v roce 2017. Dne 18. 8. 2022 byla žalovanému doručena odpověď na mezinárodní dožádání.

[6] Dne 8. 12. 2022 vydal žalovaný výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019 č. j. 4833433/22/3013-50521-705773. Uvedl v ní, že v nákladech je uplatněna částka představující 12 x 17 000 eur v rozporu s § 24 odst. 1 ve spojení s § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka ve své odpovědi ze dne 5. 1. 2023 uvedla, že s výzvou nesouhlasí a na jí podaném daňovém přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019 plně trvá.

[7] Žalovaný zaslal stěžovatelce oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 8. 9. 2023, č. j. 3974823/23/3013-60561-705639. Jeho doručením dne 11. 9. 2023 u ní zahájil daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2018 až 2021 v rozsahu omezeném na náklady spojené s nájmem závitové brusky na základě smlouvy o pronájmu.

[8] Stěžovatelka podala u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v zahájení a provádění daňové kontroly, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2018 a 2019. Podle stěžovatelky byla daňová kontrola v tomto rozsahu zahájena po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[9] Krajský soud napadeným rozsudkem shledal nezákonný zásah žalovaného v zahájení a provádění daňové kontroly za zdaňovací období roku 2018 (výrok I.) a zakázal mu v provádění daňové kontroly za toto zdaňovací období pokračovat (výrok II.). V části, v níž se stěžovatelka domáhala vyslovení nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly za zdaňovací období roku 2019, žalobu zamítl (výrok III.) a rozhodl o nákladech řízení (výroky IV. a V.).

[10] Mezi žalovaným a stěžovatelkou byla shoda na tom, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2018 byla nezákonná. Každý z nich sice tvrdil odlišný okamžik, k němuž měla uplynout lhůta pro stanovení daně, nepochybně se tak však stalo před zahájením této daňové kontroly. Jde-li o daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2019, krajský soud přisvědčil žalovanému, že ji zahájil ještě ve lhůtě pro stanovení daně. Tato lhůta neběžela v důsledku mezinárodního dožádání, pro které existovala objektivní potřeba. Podle krajského soudu žalovaný požadoval po britském správci daně informace, které nemohly být dostatečně hodnověrným způsobem opatřeny jeho vlastní činností (např. informace, zda bylo nájemné hrazeno a výnosy zdaněny), včetně výslechu svědka. To měl ostatně potvrdit i protokol o tomto výslechu, podle něhož svědek na řadu otázek odmítl odpovědět (konkrétně na otázky týkající se hrazení nájemného a spolupráce se společností Gold Wagon) a na některé odpověděl nesprávně (zda nájem stále probíhá). Mezinárodním dožádáním byly navíc požadovány i informace z účetnictví společnosti Vernay a doložení konkrétních dokladů, které, jak vyplynulo z protokolu, svědek také

nepředložil. Je nerozhodné, jakým způsobem k dožádání britská strana přistoupila, nebo zda žalovaný dožádáním žádné relevantní informace nakonec nezjistil.

II. Kasační stížnost

[11] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), navrhla jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Námitky stěžovatelky směřují vůči posouzení zákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly za zdaňovací období roku 2019. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka v nedostatečném vypořádání se krajského soudu s jejími žalobními námitkami. Již v žalobě odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“ nebo „kasační soud“) ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, z něhož vyplývá, že k tomu, aby mezinárodní dožádání mohlo ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně, musí být kumulativně splněny dvě podmínky. První z nich je objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností. Druhá podmínka spočívá v tom, že informace či důkazy požadované při mezinárodní spolupráci nesmí být z hlediska účelu řízení zjevně nadbytečné, tedy se musí týkat podstatných skutkových okolností. Krajský soud se podle stěžovatelky vůbec nevyjádřil k výslovné žalobní námitce týkající se druhé z uvedených podmínek. Jelikož se odůvodnění napadeného rozsudku zabývá pouze první z nich, toto opomenutí brání stěžovatelce, aby se seznámila s důvody, pro které krajský soud považoval otázky žalovaného za relevantní. Pouze byla-li by i tato podmínka splněna, by mezinárodní dožádání znamenalo stavění běhu lhůty pro stanovení daně.

[13] Další okruh námitek se týká tvrzené nesprávnosti závěrů krajského soudu o tom, že byla dána objektivní potřeba mezinárodního dožádání. Krajský soud konstatoval, že mezinárodní dožádání nemohl dostatečně hodnověrně nahradit výslech svědka, tento závěr však nijak neodůvodnil. Objektivní potřeba mezinárodního dožádání nemohla být odůvodněna odkazem na protokol o výslechu svědka, který byl proveden až po odeslání mezinárodního dožádání a z něhož vyplynulo, že některé informace skutečně zjištěny nebyly. Žalovaný se měl nejprve pokusit provést výslech svědka. Teprve v případě, že by takto hodnověrně nezjistil podstatné informace, by mohl přistoupit k mezinárodnímu dožádání, nebylo-li by možné tyto informace zjistit jiným způsobem. Opačný postup žalovaného měl za následek, že provedené mezinárodní dožádání nenaplní podmínky stavění běhu lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019. Podle stěžovatelky byla proto daňová kontrola vztahující se k tomuto období zahájena po uplynutí této lhůty, a tedy nezákonně.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[14] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s posouzením věci krajským soudem, jehož rozsudek považuje za přezkoumatelný a zákonný. Zopakoval, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019 byla přerušena mezinárodním dožádáním, které se týkalo období let 2017 až 2021. Žalovaný jej odeslal britskému správci

pokračování

daně dne 18. 3. 2022 a odpověď obdržel dne 18. 8. 2022, což způsobilo přerušení lhůty o 154 dnů. Lhůta pro stanovení daně by tedy uplynula až 2. 12. 2023. Dne 11. 9. 2023 bylo stěžovatelce doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly, v důsledku čehož začala tato lhůta běžet znovu a nyní uplyne až 11. 9. 2026.

[15] Mezinárodní dožádání bylo podle žalovaného relevantní, neboť zkoumalo skutečnosti, které ovlivňují správné stanovení daně nejen za zdaňovací období roku 2017, ale i za následující zdaňovací období, včetně roku 2019. V tomto ohledu umožnilo posoudit splnění hmotněprávních podmínek podle § 24 odst. 1 zákona daních z příjmů, tedy zda neexistoval ucelený řetězec postupů zainteresovaných osob, který měl směřovat primárně k neodvedení daně ve správné výši v uvedených letech. Žalovaný při daňové kontrole za zdaňovací období roku 2017 zjistil, že platby nájemného za pronájem závitové brusky od společnosti VERNAY směřovaly na účet jiné společnosti, což v něm vzbudilo pochybnosti o oprávněnosti vykázaných nákladů. Prostřednictvím mezinárodního dožádání tak prověřoval, zda vůbec bylo realizováno toto plnění, které stěžovatelka uplatnila v nákladech vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[16] Informace, které žalovaný požadoval v mezinárodním dožádání po britském správci daně, nemohly být dostatečně hodnověrným způsobem opatřeny jeho vlastní činností a primárně souvisely se skutečnostmi vztahujícími se k daňovým aspektům souvisejícím se zdaněním výnosů společností VERNAY. Britská daňová správa je jediným zdrojem objektivních informací plynoucích z daňové oblasti, neboť dozor nad správností a úplností zdanění příjmů u společnosti VERNAY je výhradně v její dispozici. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

[17] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou. Zejména v ní upozornila, že se žalovaný ve svém vyjádření relevantně nevypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Ve zbytku setrvala na své argumentaci z kasační stížnosti a zopakovala důvody pro které by měl být napadený rozsudek zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV. Procesní předpoklady řízení o kasační stížnosti

[18] Stěžovatelka původně podala blanketní kasační stížnost, která směřovala proti výrokům III. a V. rozsudku krajského soudu. V doplnění kasační stížnosti nicméně uvedla, že navrhuje zrušit tento rozsudek jako celek, čímž rozšířila svůj návrh i o zbylé výroky tohoto rozsudku.

[19] Nejvyšší správní soud konstatuje, že výroky I. a II rozsudku krajského soudu nemohla být porušena veřejná subjektivní práva stěžovatelky. Těmito výroky totiž krajský soud její žalobě v příslušné části plně vyhověl a zahájení a provádění daňové kontroly, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018, shledal nezákonným. Kasační stížnost stěžovatelky proti těmto výrokům nebyla z tohoto důvodu subjektivně přípustná, což znamená, že v tomto rozsahu byla podána osobou k tomu zjevně neoprávněnou (srov. usnesení NSS ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Ans 17/2012-33, body 9 a 12).

[20] Jde-li o výrok III. a navazující výroky IV. a V. o nákladech řízení, Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Následně kasační soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i vad řízení, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

V. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Podle stěžovatelky mezinárodní dožádání nesplňovalo zákonné podmínky k tomu, aby mělo za následek stavění běhu lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019. Daňová kontrola týkající se daně za toto zdaňovací období měla být proto dne 11. 9. 2023 v důsledku uplynutí této lhůty zahájena nezákonně. Stěžovatelka tvrdí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu, že se krajský soud navzdory uplatněným žalobním bodům nezabýval všemi uvedenými zákonnými podmínkami. Dále napadenému rozsudku vytyká nesprávné posouzení zákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly.

[23] Nejvyšší správní soud úvodem konstatuje, že žalobou na ochranu před nezákonným zásahem se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly, včetně toho, že *„daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). [...] Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem“* (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 42). Posouzení zákonnosti postupu žalovaného spočívajícího v zahájení a provádění daňové kontroly závisí na tom, zda se tak stalo před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Okamžikem uplynutí této lhůty právo stanovit daňovému subjektu určitou daňovou povinnost zaniká, čímž pozbývá smyslu i případná daňová kontrola.

[24] Pro posouzení, zda byla daňová kontrola zahájena a prováděna v souladu se zákonem, byla rozhodná následující zákonná úprava. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *„[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“* Na běh lhůty pro stanovení daně ovšem mohou mít vliv skutečnosti, s nimiž zákon spojuje její přerušeni nebo stavění. K přerušeni dochází mimo jiné zahájením daňové kontroly. Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu stanoví, že *„[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn“*. Stavění lhůty má zase za následek také mezinárodní dožádání. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu *„[l]hůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do*

pokračování

dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci“. Zároveň platí omezení stanovené v § 148 odst. 5 daňového řádu, že „[l]hůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1“.

[25] Stěžovatelka uplatnila v žalobě námitky, jimiž vytýkala žalovanému nesplnění zákonných podmínek, za nichž by mezinárodní dožádání bylo způsobilé ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Její argumentace vycházela z právního názoru Nejvyššího správního soudu, že k stavění lhůty podle uvedeného ustanovení musí být kumulativně splněny následující podmínky: „(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“ (rozsudek NSS č. j. 3 Afs 24/2021-75, bod 31). V této souvislosti namítala nesplnění prvních dvou ze tří uvedených podmínek. V kasační stížnosti nicméně tvrdí, že krajský soud se zabýval jejími námitkami jen částečně a některými z nich dokonce vůbec, ačkoli jejich posouzení bylo rozhodné pro výsledek řízení. Podle stěžovatelky je tak napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[26] Požadavek řádného odůvodnění soudních rozhodnutí vychází ze zákazu libovůle při rozhodování o právech a povinnostech jednotlivců, který má svůj základ v principu demokratického právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky; srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94 (N 34/3 SbNU 257), nebo ze dne 11. 2. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 1/03 (N 15/32 SbNU 131; 153/2004 Sb.). Z ustálené judikatury kasačního soudu vyplývá, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána mimo jiné tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, nebo ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Současně však platí, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, opomene-li soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28, nebo ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, bod 74).

[27] Krajský soud se zabýval námitkami stěžovatelky, které se týkaly jí tvrzené nezpůsobilosti mezinárodního dožádání ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Z napadeného rozsudku ale nelze zjistit v dostatečné míře důvody, pro které krajský soud neshledal tyto námitky důvodnými. Ve své podstatě se omezil na shrnutí otázek, které žalovaný v mezinárodním dožádání položil britskému správci daně (bod 19 napadeného rozsudku), a na konstatování, že „sdělení některých

informací (např. zda bylo nájemné hrazeno a výnosy zdaněny) nemohl dostatečně hodnověrně nabravit výslech jednatele společnosti Vernay, neboť žalovaný požadoval jejich ověření po správci daně“ (bod 20 napadeného rozsudku). Tato úvaha měla odůvodnit splnění podmínky objektivní potřeby mezinárodní spolupráce, vyplývá z ní však pouze to, že žalovaný požádal o sdělení informací britského správce daně, v důsledku čehož samotný výslech svědka neměl postačovat. Teprve v další části odůvodnění je konstatováno, že o důvodnosti tohoto postupu svědčí i odmítnutí svědka odpovědět na některé otázky, případně jejich nesprávné zodpovězení. V této souvislosti ale stěžovatelka namítala, že objektivní potřeba mezinárodního dožádání měla být posuzována k okamžiku, kdy je žalovaný vůči britskému správci daně učinil. Výslech svědka byl totiž proveden až s několikatydenním odstupem, pročež jím nelze argumentovat. Tato námitka zůstala nevyporádána.

[28] Napadený rozsudek zároveň zcela postrádá jakékoli úvahy týkající se účelnosti informací požadovaných prostřednictvím mezinárodního dožádání. Je tomu tak navzdory tomu, že od posouzení jejich účelnosti se odvíjí význam mezinárodního dožádání pro běh lhůty pro stanovení daně. Stejně jako jakýkoli jiný úkon správce daně nesmí být ani mezinárodní dožádání učiněno toliko formálně (typicky za účelem oddálení konce lhůty pro stanovení daně). Uplatní se zde závěry Nejvyššího správního soudu, které jsou zobecnitelné pro jakékoli úkony správce daně, byť byly vysloveny v souvislosti se zásahem do práv daňového subjektu nedůvodným opakováním daňové kontroly. *„Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně [...] vedení [daňové kontroly], aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přiblížit ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost. Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, již je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsaný zákonný rámec“ (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39, body 28 a 29).*

[29] K účelnosti a nezbytnosti úkonů správce daně se vztahují také další závěry Nejvyššího správního soudu, vyslovené v souvislosti s prováděním daňové kontroly, podle nichž *„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“ (rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 7 Afs 519/2018-22, bod 12; srov. též rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Ans 1/2010-65, č. 2087/2010 Sb. NSS).*

pokračování

Současně ale platí, že účelnost či nezbytnost provedeného úkonu nelze posuzovat zpětně podle toho, zda bude následně osvědčen jako důkazní prostředek. „*Za nečinnost správce daně nelze označit provedení důkazního prostředku či dožádání, u kterého rozumně předpokládal, že přispěje k uzavření vytrýkacího 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*“ (rozsudek ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Ans 10/2011-170, body 38 a 41).

[30] Těmto obecným východiskům odpovídá závěr, že správce daně je v žádosti o mezinárodní spolupráci povinen položit takové otázky, které ze své povahy mohou přinést odpověď na podstatné okolnosti věci (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, bod 15). To platí bez ohledu na to, zda dožádání ve výsledku vedlo k zjištění něčeho, co by pro posuzovanou věc mělo význam, nebo nikoli (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56). Krajský soud se nicméně účelností mezinárodního dožádání vůbec nezabýval. S ohledem na námitky stěžovatelky nelze vyjít toliko z předpokladu, že byla dána implicitně. Přistoupil-li by Nejvyšší správní soud za této situace v návaznosti na kasační námitky stěžovatelky k vlastnímu hodnocení účelnosti mezinárodního dožádání, nešlo by o přezkum příslušných úvah krajského soudu, nýbrž o prvotní posouzení původních žalobních bodů, k čemuž Nejvyšší správní soud není povolán. Nezbyvá proto než konstatovat, že rozsudek krajského soudu je v tomto rozsahu nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

VI. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost v části, ve které směřovala proti výrokům III., IV. a V. napadeného rozsudku, důvodnou, tyto výroky podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil v rozsahu těchto výroků krajskému soudu k dalšímu řízení (výrok I.). Ve zbylé části, tedy v rozsahu výroků I. a II. napadeného rozsudku, kasační stížnost podle § 46 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 120 s. ř. s. odmítl.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 17. září 2024

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu