



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **JHG Skalica s. r. o.**, Bratislavská 3, Holíč, Slovenská republika, zastoupené advokátem Mgr. Martinem Horčicem, Nerudova 33, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 31. 5. 2021, čj. 20613/21/5300-21441-712599, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 3. 2024, čj. 14 Af 42/2021-118,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

### Odůvodnění:

#### 1. Popis věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil žalobkyni DPH za několik zdaňovacích období v letech 2014–2015 (*kdy ještě byla českým daňovým subjektem*), a to na základě daňové kontroly provedené Finančním úřadem Jihomoravského kraje, územním pracovištěm v Hodoníně (správce daně). Daň byla žalobkyni doměřena proto, že neprokázala:

- odeslání nebo přepravu šesti dřevoobráběcích strojů dodaných slovenské společnosti BRAS, tedy neprokázala splnění všech podmínek pro uplatnění osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty;
- faktické přijetí služby zprostředkování (obchodu se společností BRAS) od slovenské společnosti fatrs, v důsledku čehož jí nevznikla povinnost přiznat daň

podle § 24 zákona o DPH a současně neměla nárok na odpočet daně podle §§ 72 a 73 tohoto zákona;

- faktické uskutečnění obchodního zastupování ze strany společnosti DAJA marketing, tedy neprokázala jednu z podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně.

[2] Žalobkyně proti všem devíti dodatečným platebním výměrům podala odvolání. OFŘ sice pět platebních výměrů zrušilo, ale ve zbytku odvolání zamítlo. Potvrdilo tedy čtyři platební výměry, kterými byla doměřena DPH v celkové výši přes 4,15 milionu Kč a současně předsáno penále v celkové výši 831 tisíc Kč.

[3] Proti potvrzujícímu rozhodnutí OFŘ se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze. Ten však žádnou z mnoha námitek neshledal důvodnou, a žalobu proto zamítl.

## 2. Argumenty stran v kasačním řízení

### 2.1 Kasační stížnost

[4] Proti rozsudku městského soudu se žalobkyně (*stěžovatelka*) brání kasační stížností.

[5] Trvá na tom, že uplynula lhůta pro stanovení daně. Mezinárodní výměna informací (č. 1043996) nebyla úkonem způsobilým stavit běh této lhůty. Nelze souhlasit s tím, že teprve na základě této výměny bylo prokázáno faktické dodání zboží společnosti BRAS. Doklady o úhradě (výpisy z účtů) doložila správci daně sama stěžovatelka. Přínos pro řízení byl zanedbatelný, správce daně mohl informace či důkazy získat vlastní činností (a také získal), podstatná skutková okolnost (úhrada odběratelem BRAS) mu byla známa před dožádáním a samotný prodej zboží nikdy nezpochybnil. S touto argumentací se městský soud nijak nevypořádal a ani si tvrzení stěžovatelky neověřil ze správního spisu.

[6] K uplynutí lhůty měla stěžovatelka další námitky, které prý městský soud nevypořádal:

- dodatečné platební výměry byly vydány předčasně – účelově, aby lhůta neuplynula; podmínky pro prodloužení lhůty v důsledku vydání výměrů tak nebyly naplněny ani ve formálním, ani v materiálním smyslu (rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017-29);
- lhůta se nestavila z důvodu doručení dodatečných platebních výměrů, protože výměry byly na základě mezinárodního dožádání doručovány podle směrnice 2011/16/EU, která se vztahuje jen na přímé daně (nikoli na DPH); dožádaný orgán nadto neměl k dispozici písemnosti v podobě způsobilé řádného doručení;
- napadené rozhodnutí vydalo OFŘ v době, kdy stěžovatelce dosud neuplynula lhůta pro vyjádření ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení, což stěžovatelka považuje za zneužití procesního práva.

[7] Další stěžovatelčiny námitky se týkají dodání strojů společnosti BRAS:

- Přeprava strojů na Slovensko byla dostatečně prokázána. Správce daně při dokazování postupoval selektivně, důkazy nepotvrzující jeho skutkové závěry ignoroval a neprovedl řadu stěžovatelkou navržených důkazních prostředků, které souvisely s jí tvrzenými skutečnostmi a měly zásadní vypovídací schopnost. OFŘ jen zkopírovalo kontrolní závěry správce daně, který

## pokračování

- hrubě zkreslil skutkový stav, a nijak nereagovalo na odvolací námitky. Navržené důkazní prostředky pak nezákonně odmítlo.
- Vznikl zjevný logický rozpor, protože příslušný (slovenský) správce daně nepochybně, že společnost BRAS pořídila stroje od stěžovatelky, tedy z jiného členského státu, a ty následně dodala české společnosti KRON SK-CZ. Současně příslušný (český) správce daně nepochybně, že společnost KRON SK-CZ pořídila stroje od společnosti BRAS, tedy z jiného členského státu. Pokud podle stěžovatelčina správce daně nebyly stroje dodány z ČR do jiného členského státu, nemohl by poté odběratel BRAS tyto stroje dodat do jiného členského státu (do ČR). To se ale nepochybně stalo a potvrdila to i slovenská daňová správa na základě mezinárodní výměny informací.
  - Nepřiznáním nároku na osvobození od DPH byla porušena zásada daňové neutrality, respektive nastalo dvojí zdanění, protože společnost BRAS z téhož plnění odvedla „slovenskou“ DPH. Obchodem s touto společností stěžovatelka sledovala legitimní obchodní cíl, kterého dosáhla. Podstatné je, že nezískala žádnou daňovou výhodu ani nezneužila systém DPH; státní pokladně nevznikla žádná újma. Chybí tedy objektivní okolnost odůvodňující odepření osvobození od daně.
  - OFŘ nemůže „sedět na dvou židlích“ – tedy na jednu stranu tvrdit, že stěžovatelka neprokázala faktické provedení přepravy, na druhou stranu to připouštět a dodávat, že zjevně účelový (formální) „výlet“ zboží přes hranice nelze považovat za dodání zboží do jiného členského státu. Tato nová tvrzení měla vzbudit dojem o pochybnosti proběhlých obchodů a ospravedlnit doměření daně. Směřují-li tato tvrzení k tomu, že dodáním do jiného členského státu byl sledován nějaký nezákonný účel, mělo to OFŘ prokázat, o což se ani nepokusilo. Jde tedy jen o neprokázané domněnky, které však nemohou vést k odepření nároku na osvobození od DPH.
  - Městský soud se uvedenými námitkami nezabýval a z větší části jen odkázal na rozhodnutí OFŘ – to sice judikatura připouští, ale jen pokud se odvolací orgán v úplnosti vypořádal se všemi odvolacími námitkami, což se v tomto případě nestalo. Soud zopakoval, že stěžovatelka žádnými dalšími důkazy nevyvrátila pochybnosti správce daně, ale už se nevyjádřil k žalobní námitce, že stěžovatelka navrhovala provést řadu důkazních prostředků, které správce daně neprovedl, aniž vysvětlil proč.

[8] Stěžovatelka opakuje i svou žalobní námitku, že písemnosti, které jí doručovaly dožádané slovenské orgány (*seznamění s výsledkem kontrolního zjištění, rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření, zpráva o daňové kontrole, dodatečné platební výměry a výzva k odstranění vad odvolání*), nemohly vyvolat žádné právní účinky. Byly jí totiž doručovány poštou v prosté vytištěné podobě, bez podpisu úřední osoby a bez otisku úředního razítka [tedy bez náležitostí podle § 88 odst. 4 či § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu]. Pokud byly tyto písemnosti původně vydány v elektronické podobě, bylo třeba je konvertovat – převést do listinné podoby, ověřit shodu a připojit ověřovací doložku (§ 25 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů). Městský soud se s podstatou této námitky dostatečně nevypořádal, prý ji zkreslil a nepochopil.

[9] V upozornění na uložení takto doručovaných písemností navíc nebyl označen správce daně a stěžovatelka nebyla poučena o právních důsledcích nevyzvednutí; žádná písemnost nebyla vložena do schránky; a dožádané orgány vůbec nemohly řádně doručovat, neboť neměly písemnosti v listinné podobě a opatřené zákonnými náležitostmi (podpisem, razítkem, případně ověřovací doložkou). Písemnosti tedy nemohly být doručeny fikcí. Takový způsob doručování do zahraničí sice možný je, ale za splnění podmínek podle daňového řádu. Vady při doručování nelze zhojit, takže písemnosti bylo nutné doručit znovu. Ani s touto námitkou se městský soud nevypořádal dostatečně. Nešlo přitom o nekonkrétní námitku, jak soud uvedl. Stěžovatelka výslovně namítala vadné doručení veškerých písemností správce daně (zejména zprávy o daňové kontrole a dodatečných platebních výměrů). Důkazní břemeno k doručení vlastních písemností nese správce daně, který je však neunesl, a k opakovaným námitkám stěžovatelky ohledně vadného doručování se řádně nevyjádřilo ani OFŘ.

[10] K doručování stěžovatelka ještě namítá, že správce daně měl v souladu s § 45 odst. 4 větou druhou daňového řádu doručit nevyzvednuté písemnosti jednateři stěžovatelky. Podle tohoto ustanovení takto správce daně postupovat jen „může“, což ale ve veřejném právu znamená „musí“. K tomu stěžovatelka cituje z téhož komentáře jako městský soud; ten si však prý vybral jen pasáž, která se mu hodila (obdobně pak citoval jen hodící se pasáže komentáře k předpokladům pro doručení fikcí). Vedle toho mají osoby zúčastněné na správě daní právo požadovat, aby s nimi správce daně spolupracoval a vyhověl jejich rozumným požadavkům, protože je povinen jim vycházet vstříc. Ani s touto argumentací se městský soud nevypořádal.

[11] Konečně stěžovatelka podrobně popisuje průběh odvolacího řízení. Namítá, že napadené rozhodnutí vydalo OFŘ dříve, než jí bylo doručeno rozhodnutí o zamítnutí druhé žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření, respektive v době, kdy lhůta pro vyjádření ještě neuplynula. K tomu se judikatura jednoznačně staví tak, že jde o závažné porušení základního procesního práva. Městský soud se s touto námitkou vypořádal velice stručně a nedostatečně. Odůvodnění je navíc vnitřně rozporné, protože městský soud sice připustil, že OFŘ nedodržením lhůty pro vyjádření pochybilo, ale současně uvedl, že lhůtu stěžovatelce poskytl. Úvahu soudu, že stěžovatelka jednala účelově se zjevným cílem prodloužit daňové řízení, považuje stěžovatelka za nepřipadnou a neodůvodněnou.

[12] Kromě toho OFŘ před vydáním rozhodnutí neumožnilo stěžovatelce přístup ke všem podkladům, ke kterým se měla vyjádřit, neboť na nich OFŘ založilo své rozhodnutí. O zaslání písemností žádala stěžovatelka opakovaně. Možnost seznámení se spisem byla ztížena kvůli kovidové pandemii. Stěžovatelka tak byla odkázána na tzv. korespondenční seznámení se spisem. Písemnosti však byly převážně vedeny ve vyhledávací části spisu a až po opakovaných výzvách byly postupně přerazeny do veřejné části a zpřístupněny stěžovatelce, avšak ne všechny. Proti tomu se stěžovatelka bránila stížností, kterou OFŘ neshledalo důvodnou. Ale GFŘ pak na základě stěžovatelčiny žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti vydalo příkaz k nápravě – tedy k tomu, aby OFŘ znovu posoudilo písemnosti zařazené do vyhledávací části spisu a případně je přeradilo do veřejné části. OFŘ následně takto přeradilo mnoho písemností, ale až dávno po vydání napadeného rozhodnutí i po podání žaloby.

## 2.2 Vyjádření OFŘ

[13] K neúčelnosti mezinárodního dožádání OFŘ uvádí, že správci daně vznikly pochybnosti ohledně dodání strojů společnosti BRAS. Proto stěžovatelku vyzval, aby prokázala splnění podmínek pro osvobození daně podle § 64 odst. 1 zákona o DPH (zejména přepravu zboží na Slovensko). Tyto pochybnosti stěžovatelka neodstranila. Není pravda, že by mezinárodní dožádání ke skutečnostem souvisejícím s otázkou faktického dodání zboží společnosti BRAS bylo neúčelné ani že nikdy nebyl zpochybněn prodej zboží této společnosti.

[14] Městský soud se vypořádal i s dalšími stěžovatelčinými námitkami k uplynutí lhůty pro stanovení daně. K tomu OFŘ odkazuje na jednotlivé body napadeného rozsudku.

pokračování

[15] Také k většině námitek týkajících se dodání strojů společnosti BRAS odkazuje OFŘ na konkrétní části napadeného rozsudku a svého rozhodnutí, kde zdůvodnilo, proč nebyly odstraněny pochybnosti správce daně o provedení přepravy, a vypořádalo se s odvolacími námitkami a s důkazními návrhy. Stěžovatelka na to nijak nereaguje a jen své námitky opakuje. Ani neuvádí, které odvolací námitky podle ní zůstaly nevypořádány. Protože stěžovatelka neprokázala přepravu do jiného členského státu, nemohla být porušena zásada daňové neutrality. Osvobození od DPH při dodání zboží uvnitř EU je totiž vázáno na naplnění zákonných podmínek, které stěžovatelka nenaplnila. Její argumentace, že nezískala žádnou daňovou výhodu, je proto bezpředmětná. OFŘ nikdy nepřipustilo, že stroje byly přepraveny do jiného členského státu. Naopak uvedlo, že stěžovatelka neprokázala ani samotné provedení přepravy (avšak i kdyby to prokázala, šlo by o ryze formální „výlet“ zboží pár kilometrů za hranice).

[16] Námitka nesprávného doručování elektronických písemností je podle OFŘ nepřípustná, neboť stěžovatelka jen opakuje svou žalobní argumentaci. Tutéž námitku městský soud neshledal důvodnou a vysvětlil proč. Co se týče nesplnění předpokladů pro doručení fikcí, stěžovatelka ve své zavádějící argumentaci neuvádí, o které písemnosti jde. Správce daně nebyl povinen doručovat písemnosti jednateli stěžovatelky podle § 45 odst. 4 věty druhé daňového řádu. V tomto případě „může“ neznamená „musí“: jedná se o zmocňovací ustanovení pro správce daně, které má zajistit lepší informovanost daňových subjektů. Doručování podle tohoto ustanovení je navíc bez vlivu na už nastalou fikci doručení právnické osobě.

[17] Stěžovatelka netvrdí, jak mohlo neposkytnutí části písemností způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení se stěžovatelka vyjádřila, a to velmi podrobně a obsáhle. Reakce městského soudu na tyto námitky není nedostatečná ani nelogická. Naopak je souladná s judikaturou NSS, podle které nemá každé pochybení správního orgánu za následek nezákonnost rozhodnutí. OFŘ tedy nevidí žádný rozpor v závěrech městského soudu, který uvedl, že OFŘ pochybilo, avšak v tomto pochybení současně neshledal nezákonnost napadeného rozhodnutí. Navíc odkázal na rozsudek NSS, ve kterém byla řešena obdobná situace. S touto argumentací se stěžovatelka nijak nevypořádává a jen opakuje své žalobní námitky.

### 3. Právní hodnocení

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] NSS se nejprve bude zabývat tím, zda před vydáním dodatečných platebních výměrů marně uplynula lhůta pro stanovení daně v důsledku neúčelnosti jednoho z mezinárodních dožádání, a tím, zda se napadený rozsudek vypořádal s dalšími stěžovatelčinými námitkami k uplynutí lhůty (3.1). Dále se soud bude věnovat tomu, zda stěžovatelka v případě dodání šesti dřevoobráběcích strojů slovenskému odběrateli BRAS dostatečně prokázala splnění podmínek pro osvobození od DPH, konkrétně podmínku přepravy (3.2). Poté se soud vypořádá s námitkami týkajícími se doručování písemností správcem daně (3.3) a nakonec s namítanými pochybeními OFŘ v odvolacím řízení (3.4).

### 3.1 *Uplynutí lhůty pro stanovení daně*

#### 3.1.1 *Účelnost mezinárodního dožádání*

[20] Stěžovatelka namítá, že mezinárodní dožádání za účelem zjištění majitele a disponentů bankovního účtu, ze kterého obdržela platby za zboží dodané společnosti BRAS (č. 1043996/18), bylo neúčelné, a nemohlo tedy stavit běh lhůty pro stanovení daně.

[21] Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu platí, že *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 (...).*

[22] Lhůta pro stanovení daně se však podle judikatury staví jen za podmínky, že mezinárodní dožádání bylo účelné. Tedy že existovala objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, protože správce daně nemohl potřebné informace či důkazy získat vlastní činností, a že požadované informace či důkazy nebyly zjevně nadbytečné, naopak se týkaly podstatných skutkových okolností (např. rozsudek ze dne 23. 8. 2022, čj. 3 Afs 24/2021-75, bod 31).

[23] Městský soud z této judikatury vycházel a uzavřel, že sporné dožádání nebylo neúčelné. Správce daně chtěl zjistit totožnost majitele a disponentů bankovního účtu a obstarat bankovní výpisy související s úhradami daňových dokladů ze strany společnosti BRAS. Tyto informace souvisely s otázkou, zda zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu. Teprve na základě těchto informací a dalších důkazů byl prokázán prodej zboží společnosti BRAS. Nejednalo se tedy o zjevně nadbytečné informace (bod 88 napadeného rozsudku). NSS s těmito závěry souhlasí.

[24] Jak vyplývá ze spisu, správce daně během daňové kontroly zajistil daňové doklady a výpisy z bankovního účtu stěžovatelky. Podle těch stěžovatelka za dodané stroje obdržela několik plateb v celkové výši kolem 18 milionů Kč, a to ze slovenského bankovního účtu. V žádosti o mezinárodní výměnu informací správce daně popsal své důvody, proč chce zjistit, kdo a kdy tento účet zřídil, kdo k němu má dispoziční práva, jaké platby na účet přišly a jaké z něj odešly. Ze žádosti je patrné jeho podezření, že celý obchodní řetězec (stěžovatelka → BRAS → KRON SK-CZ) byl fiktivní, a to vzhledem k vazbám mezi jednatelem stěžovatelky a jednatelem společnosti KRON SK-CZ a k tomu, že stroje stěžovatelka měla dodat společnosti BRAS ze stejné adresy v Hodoníně, kam je později tato společnost dodala společnosti KRON SK-CZ (od které měla stěžovatelka na této adrese v pronájmu skladovací prostory). Prověřovaný bankovní účet hrál podle správce daně v tomto případě podstatnou roli, jelikož přes něj byly prostředky jen obratem převedeny (společnost KRON SK-CZ odeslala na tento účet prostředky na základě zálohových faktur vystavených společností BRAS, která je obratem odeslala stěžovateli, a ta je následně vybrala v hotovosti).

[25] Správce daně tedy měl jisté pochybnosti i o tom, zda stroje byly společnosti BRAS skutečně *dodány*, tedy zda bylo na tuto společnost převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o DPH), což ostatně uvedl i v dřívější výzvě k prokázání skutečností (ze dne 30. 1. 2018). Proto poté sám zjišťoval, kdo je majitelem účtu, ze kterého byla pořizovací cena strojů uhrazena. Díky odpovědi slovenské daňové správy bylo

pokračování

postaveno najisto, že majitelem je právě společnost BRAS, jejíž jednatel měl k účtu dispoziční práva. Následně správce daně založil své závěry o nesplnění podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona jen na tom, že stěžovatelka neprokázala, že stroje byly na Slovensko *přepraveny*.

[26] Informace se tedy týkaly podstatných okolností a nebyly nadbytečné. Správce daně mohl rozumně mít na základě řady podezřelých okolností pochybnosti i o tom, zda zboží vůbec bylo skutečně prodáno právě společnosti BRAS. Zároveň se nejednalo o informace, které si správce daně mohl zjistit sám. Protože šlo o slovenskou společnost, musel požádat slovenskou daňovou správu. Nic naopak nesvědčí o tom, že by snad správce daně využil mezinárodní dožádání účelově, tedy s jediným či hlavním cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Jednalo se o první žádost o výměnu informací (z celkem tří), kterou správce daně odeslal už v polovině března 2018, tedy téměř rok a půl předtím, než by bývala uplynula tříletá lhůta pro stanovení daně (znovu běžící od zahájení daňové kontroly v polovině října 2016).

### 3.1.2 Ostatní námitky

[27] Městský soud se prý nevypořádal ani s dalšími stěžovatelčinými námitkami k uplynutí lhůty pro stanovení daně. To však není pravda. Stěžovatelka ve své obsáhlé žalobě vznesla tytéž námitky buď samostatně, nebo i v jiných souvislostech. Městský soud se s námitkami vypořádal, jen na jiných místech v napadeném rozsudku:

- Námitku, že dodatečné platební výměry byly vydány předčasně – účelově, městský soud vypořádal v bodě 64 napadeného rozsudku. Už předtím (v bodech 62 a 63) stěžovatelce vysvětlil, proč správce daně nebyl povinen před vydáním výměrů vyčkat na odpověď slovenské daňové správy, že stěžovatelce byla doručena zpráva o daňové kontrole. Bylo naopak povinností správce daně postupovat v souladu se zásadami rychlosti a hospodárnosti řízení bez zbytečných průtahů tak, aby lhůta pro stanovení daně marně neuplynula.
- V bodech 66 až 68 napadeného rozsudku městský soud vypořádal námitku, že dodatečné platební výměry byly doručovány na základě směrnice 2011/16/EU, která se na DPH nevztahuje. Připustil, že v některých průvodních dopisech k doručovaným písemnostem dožádaný orgán zmínil doručování podle směrnice. Tato nepřesnost ale neměla vliv na zákonnost. Pro posouzení zákonnosti postupu při doručování není rozhodující to, zda byl správně označen předpis, ale zda byla dodržena pravidla pro doručování. A ta jsou stejná v nařízení č. 904/2010 (*které se použije v řízeních týkajících se DPH*) i ve směrnici 2011/16/EU (*ta se vztahuje na většinu ostatních druhů daní*).
- Námitku, že dožádaný slovenský orgán neměl k dispozici písemnosti v podobě způsobilé řádného doručení, pokrývá bod 65 a následně i bod 71 napadeného rozsudku. Městský soud zde uvedl, že dožádanému orgánu byly písemnosti doručeny standardní cestou předvídanou nařízením č. 904/2010 – elektronicky (s kvalifikovaným elektronickým podpisem), prostřednictvím k tomu určené aplikace, respektive formuláře.
- Konečně v bodech 75 až 79 napadeného rozsudku vypořádal městský soud námitku, že OFŘ své rozhodnutí vydalo dříve, než stěžovatelce uplynula lhůta,

v níž se mohla vyjádřit ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení. OFŘ zjevně pochybilo, ale toto pochybení městský soud nepovažoval za důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

[28] Městskému soudu nelze vytýkat, že se s těmito námitkami vypořádal jen jednou. Pokud žádnou z námitek neshledal důvodnou, nemusel to znovu odůvodňovat i ve vztahu k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Tím by svůj rozsudek jen zbytečně prodlužoval.

### 3.2 Dodání zboží společnosti BRAS

[29] Mezi stěžovatelkou a OFŘ je dále sporné, zda stěžovatelka prokázala naplnění podmínek pro osvobození od DPH v případě dodávek dřevoobráběcí techniky slovenskému odběrateli BRAS. Stěžovatelka daňovým orgánům zejména vytýká, že zkreslily skutkový stav, neprovedly jí navržené důkazy a nevypořádaly její námitky. Městský soud pak podle ní dostatečně nevypořádal její žalobní námitky a převážně jen odkazoval na závěry OFŘ (převzaté od správce daně).

[30] Předně je třeba uvést, že z rozhodnutí OFŘ (z bodů 53–56) jasně vyplývá, proč byla stěžovatelce doměřena daň. OFŘ sice část svých úvah směřovalo k tomu, že i kdyby se faktická přeprava strojů do Holíče prokázala, šlo by jen o zjevně účelový formální vývoz („výlet“) zboží mimo území ČR, který s ohledem na závěry judikatury nelze považovat za *dodání zboží do jiného členského státu* ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH. I v těchto pasážích však OFŘ označovalo přepravu jen za „tvrzenou“ („údajnou“ atp.) a nikde nepřipustilo, že byla fakticky provedena. Své rozhodnutí jednoznačně postavilo na tom, že stěžovatelka neprokázala ani samotnou přepravu. To už stěžovatelce vysvětlil i městský soud (v bodě 92 napadeného rozsudku).

[31] Pro přehlednost NSS uvádí, že celý obchod (resp. řetězec obchodů) měl proběhnout takto:

- Stěžovatelka (tehdy pod názvem *Smaltovna Mišík*) nakoupila šest strojů, které jí byly dodány do Hodonína – konkrétně do skladu pronajatého od společnosti KRON SK-CZ v areálu na adrese Brněnská 3a.
- Tyto stroje následně prodala společnosti BRAS. Z Hodonína do Holíče (tedy 7 km přes hranice) je měla přepravit společnost KRON SK do areálu slovenské společnosti SMALTOVNĚ (jejímž jednatelem je Miroslav Mišík, který je i jednatelem stěžovatelky).
- Společnost BRAS stroje obratem prodala společnosti KRON SK-CZ. Stroje prý opět přepravila společnost KRON SK zpět do Hodonína – do stejného areálu na adrese Brněnská 3a.

[32] Pochybnosti o tom, zda v případě dodání strojů společnosti BRAS byly splněny podmínky podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, vznikly správci daně při souběžně probíhající daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob. Z odpovědi na mezinárodní výměnu informací totiž zjistil, že společnost BRAS dodala stroje obratem zpět na stejnou adresu do Hodonína. Na výzvu správce daně pak stěžovatelka předložila daňové doklady a CMR listy vztahující se k pořízení zboží – a daňové doklady, CMR listy a přebírací protokoly vztahující



pokračování

se k dodání společnosti BRAS. Mezi těmito doklady však správce daně našel nesrovnalosti. Například tři stroje (obráběcí centrum, nářezové centrum a kolíkováčka) měly být podle CMR listů přepraveny z Hodonína do Holíče v určitý den (9. 12. 2014, 9. 1. 2015 a 15. 11. 2015), ačkoli podle přebíracích protokolů byly v Holíči předány společnosti BRAS vždy o den dříve (8. 12. 2014, 8. 1. 2015 a 14. 11. 2015). Nářezové centrum dokonce stěžovatelčin italský dodavatel přepravil do Hodonína až bezmála měsíc po tvrzené přepravě do Holíče (jak vyplývá z CMR listu k přepravě z Itálie).

[33] Na základě těchto časových a dalších nesrovnalostí měl správce daně pochybnosti především o tom, zda bylo zboží fakticky přepraveno. Své pochybnosti uvedl ve výzvě k prokázání skutečností. V následném podání (ze dne 6. 3. 2018) stěžovatelka mimo jiné uvedla, že v mezidobí byla přeprava prokázána svědeckou výpovědí Romana Dobrovolného – jednatele společnosti KRON SK, která měla přepravu provést. Ten však o přepravě strojů v podstatě nic nevěděl, jen připustil, že společnost vlastní několik nákladních vozidel, která jezdí na dané trase a *mohla* přepravu provést. Přepravu potvrdil jen na základě CMR listů, které mu byly předloženy a na kterých bylo razítko společnosti KRON SK („Podle tohoto dokladu říkám, že ano.“).

[34] Ke svému podání stěžovatelka přiložila i čestné prohlášení Romana Dobrovolného. To však správce daně považoval za nevěrohodné, protože bylo oproti jeho dřívější výpovědi při výslechu příliš podrobné. Šlo o tytéž stroje, o nichž Roman Dobrovolný při výslechu vůbec nic nevěděl, zatímco druhý den znal přesné technické údaje. Jakékoli prohlášení Romana Dobrovolného navíc správce daně považoval za neobjektivní, protože v celém řetězci obchodů byl jednak jednatelem společnosti, která přepravu do Holíče (a zpět) měla provést (KRON SK), jednak jednatelem společnosti, která byla koncovým odběratelem strojů (KRON SK-CZ) a již byla na jejich nákup poskytnuta podpora z operačního programu *Podnikání a inovace* ve výši 50 % pořizovací ceny. Měl tedy zájem na tom, aby skutečnosti tvrzené ostatními účastníky řetězce nebyly zpochybňovány.

[35] O měsíc později proběhlo jednání u správce daně, na kterém se stěžovatelka dotazovala, zda pochybnosti odstranila, a trvala na jejich ústním sdělení. Správce daně jí proto položil řadu konkrétních otázek (např. na základě čeho stěžovatelka tvrdila, že zboží bylo přepraveno do Holíče, když v CMR listech nebylo přesně určeno místo vykládky; kdo zajišťoval přepravu; zda k tomu je smlouva, objednávky, daňové doklady atd.).

[36] Stěžovatelka na tyto otázky – respektive jen některé z nich – odpověděla až písemně (podáním ze dne 29. 4. 2018). Doklady k přepravě vystavil M. P. ze společnosti KRON SK. Ten je prý z administrativních důvodů připravoval předem a použil aktuální datum vystavení, ale odevzdání strojů či přeprava mohla být uskutečněna v jiný den (což *mohlo* být způsobeno logistickými zdržením, poruchami vozidel apod.). Toto vysvětlení však správce daně považoval za nelogické, protože v takovém případě by přeprava proběhla ještě později, než bylo uvedeno v CMR listech. Dále stěžovatelka uvedla, že k přepravě daňové doklady nemá, protože ta prý s ohledem na krátkou přepravní vzdálenost a zanedbatelnou cenu nebyla fakturována; po dohodě stran byla přeprava považována za barterové plnění a byla započtena na stěžovatelčiny pohledávky vůči společností KRON SK a KRON SK-CZ (k tomu stěžovatelka doložila další čestné prohlášení Romana Dobrovolného). Toto vysvětlení správce daně považoval za nevěrohodné a nepodložené. V předloženém účetnictví

totiž stěžovatelka neevidovala vůči těmto společnostem žádné závazky ani pohledávky. Nebyla-li přeprava vyfakturována, nemohla být následně započtena.

[37] Jinak v odpovědi stěžovatelka jen uvedla, že přepravu už dostatečně prokázala důkazními prostředky, které opakovaně předložila. Šlo ovšem o doklady, které se buď netýkaly samotné přepravy (objednávky společnosti BRAS, faktury, doklady o úhradě, přiznání k DPH za rozhodná zdaňovací období, doklad o registraci společnosti BRAS k DPH na Slovensku), nebo ve kterých správce daně našel ony nesrovnalosti, které měla stěžovatelka vysvětlit – CMR listy a přebírací protokoly. Na rozdíl od protokolů, které už správce daně obdržel na základě mezinárodní výměny informací přímo od společnosti BRAS (která je vystavila), byla na těchto protokolech sporná data převzetí ručně přeškrtnuta a přepsána tak, aby odpovídala datům v CMR listech. Dále stěžovatelka opět odkázala na svědeckou výpověď a čestné prohlášení Romana Dobrovolného.

[38] Nově stěžovatelka předložila i čestné prohlášení Ladislava Venžíka (jednatele společnosti fatrs, která měla obchod mezi stěžovatelkou a společností BRAS zprostředkovat). Ten však v tomto prohlášení nezmínil nic ohledně přepravy strojů nakoupených stěžovatelkou z Hodonína do Holíče či ohledně převzetí strojů v Holíči. Na otázku, zda viděl všechny stroje postupně uskladněné v Holíči, odpověděl při následném výsledku jen obecně, že jeho povinností bylo převzít stroje při předávce. Dále uvedl, že podle platné slovenské legislativy a navazujících smluvních podmínek bylo místo dodání na Slovensku jediné možné; dodat kamkoli jinam by znamenalo porušit smluvní podmínky. Správce daně vyhodnotil tuto výpověď jako nekonkrétní a vyhýbavou. Nadto poukázal na odpověď stěžovatelky na výzvu během souběžně probíhající kontroly na daň z příjmů, ze které vyplývalo, že pan Venžík měl kontrolovat dodávky v Hodoníně, nikoli v Holíči.

[39] Další důkazy navržené stěžovatelkou správce daně neprovedl:

- Šetření na základě mezinárodního dožádání u společnosti BRAS proběhlo už dříve a správce daně nadále neměl pochybnosti o existenci zdanitelného plnění, ale jen o okolnostech a splnění podmínky přepravy do jiného členského státu.
- Kontrolní zjištění u společnosti KRON SK-CZ (která následně nakoupila stroje od společnosti BRAS a u které prý daňová kontrola proběhla bez doměření daně) nemají přímou souvislost s provedením přepravy a nemohou tak prokazovat, že přeprava mezi stěžovatelkou a společností BRAS byla provedena.
- Výslech M. P. za účelem prokázání přípravy přepravních dokladů nemohl prokázat, že přeprava byla skutečně provedena. Dále měl pan P. být vyslechnut, aby vysvětlil drobné rozpory v těchto dokladech, protože je připravoval v předstihu. Rozpory v datech mezi CMR listy a přebíracími protokoly však byly z hlediska časové posloupnosti opačné – v předstihu by musely být připraveny naopak přebírací protokoly. Ty pan P. nepřipravoval, jelikož je vystavila společnost BRAS. Jeho výslech by tedy nemohl přinést žádná podstatná zjištění.
- Samotnou přepravu měli prokázat řidiči společnosti KRON SK (pánové H., K. a P.), které správce daně předvolal k výsledku do ČR. Ti se však omluvili a požadovali svůj výslech u místně příslušného správce daně na Slovensku. Následně správce daně požádal slovenskou daňovou správu, aby šetřením

pokračování

u společnosti KRON SK nejprve z evidencí zjistila, který konkrétní řidič (resp. řidiči) měl přepravu provádět, aby poté požádal o jejich výsledch. Během šetření sice KRON SK doložila osvědčení o evidenci vozidel uvedených v CMR listech a záznamy o jejich provozu, ale z těch nebylo zřejmé, kdo, kdy a co převážel. S ohledem na to správce daně k výsledku nakonec nepřistoupil, neboť ani nebylo možné určit řidiče, který měl stroje převážet.

[40] Veškeré závěry správce daně převzalo i OFŘ, které ale ještě nechalo provést výsledch Jozefa Kmetíka, jednatele společnosti BRAS. Ten při výsledch potvrdil převzetí strojů v areálu společnosti SMALTOVŇA, kde byly stroje po dobu několika dní uskladněny a následně dodány společnosti KRON SK-CZ, která si měla sama zajistit přepravu. O přepravě strojů do Holíče nic nevěděl – nezajišťoval ji. Nepamatoval si přesná data přebírání. Věděl, že stroje bude dále dodávat společnosti KRON SK-CZ, u které společnost BRAS vyhrála výběrové řízení konané z důvodu čerpání prostředků z evropských fondů na pořízení zboží z jiného členského státu. Stroje při převzetí nerozbaloval, jen kontroloval výrobní štítky kvůli eurofondům. Společnosti SMALTOVŇA za uskladnění nic neplatil. OFŘ výpověď vyhodnotilo tak, že Jozef Kmetík jen v obecnosti a formálně potvrdil provedení přepravy. Jeho výpověď však v kontextu zjištění správce daně nebyla způsobila odstranit zcela důvodné pochybnosti o faktickém základu tvrzené přepravy.

[41] Z výše uvedeného je zřejmé, že daňové orgány své závěry o neprokázání přepravy náležitě zdůvodnily a případně vysvětlily, proč některé provedené důkazy považují za nevěrohodné či proč neprovedly další stěžovatelkou navržené důkazy. OFŘ také vypořádalo všechny odvolací námítky – byť stěžovatelka tvrdí opak, nepoukazuje na žádnou konkrétní námitku, na kterou by OFŘ nikde v napadeném rozhodnutí nereagovalo. Protože většinu žalobních námitek převzala stěžovatelka z odvolání a protože městský soud nedospěl k odlišným závěrům, stačilo, aby odkázal na závěry OFŘ (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Podrobněji se zabýval jen námitkou zpochybňující hodnocení svědecké výpovědi Jozefa Kmetíka (jehož výsledch byl proveden během odvolacího řízení) a namítanými rozpory v odůvodnění rozhodnutí OFŘ (k tomu viz bod [30] tohoto rozsudku). Víc nebylo třeba.

[42] NSS se závěry městského soudu (a tím pádem i se závěry daňových orgánů) souhlasí. Stěžovatelka navzdory výzám nedokázala vyvrátit pochybnosti o skutečném provedení přepravy, které vznikly na základě zjevných nesrovnalostí mezi CMR listy a přebíracími protokoly – tedy mezi jedinými písemnými podklady vztahujícími se k přepravě. Vysvětlení, že na CMR listech bylo vždy uvedeno datum jejich vystavení, zatímco samotná přeprava se kvůli logistickým zdržením či poruchám vozidel (*což stěžovatelka uvedla prakticky jen příkladem, nikoli konkrétně ve vztahu k jednotlivým přepravám*) uskutečnila v jiný den, postrádá logiku. Sporné CMR listy totiž byly datovány vždy o den později, než byly datovány přebírací protokoly. Podle vysvětlení stěžovatelky by se tak přeprava do Holíče uskutečnila *ještě později* – poté, co už byly stroje podle přebíracích protokolů převzaty v Holíči. Právě takto zpochybnil stěžovatelčino vysvětlení už správce daně, ona na to však v dosavadním řízení nijak nereagovala. K přepravě nebyla doložena žádná smlouva, objednávky, faktury či daňové doklady. Ani tvrzený dopravce nevedl žádnou evidenci, která by přepravu strojů v ten který den mohla prokazovat. Vysvětlení stěžovatelky, že cena přepravy byla započtena na pohledávky vůči společnostem KRON SK-CZ a KRON SK, je

vsutku nevěrohodné a především nepodložené. I v takovém případě totiž měla být vystavena faktura; pohledávky i samotné započtení by měly vyplývat z účetnictví. Ani na tyto závěry správce daně stěžovatelka doposud nijak nereagovala.

[43] V podstatě se tak stěžovatelka opírá jen o tři svědecké výpovědi, resp. čestná prohlášení. Roman Dobrovolný však při výslechu o přepravě nic konkrétního nevěděl (osobně ji neprováděl), jen ji připustil. Daňové orgány dostatečně vysvětlily, proč jeho následné prohlášení považovaly za nevěrohodné. Ladislav Venžík při výslechu na přímou otázku, zda viděl stroje v Holíči, dal jen vyhýbavou odpověď. Jozef Kmetík sice uvedl, že stroje převzal v Holíči, ale nijak neobjasnil okolnosti přepravy (*ani nemohl, protože ji nezajišťoval*) ani časový nesoulad mezi CMR listy a přebíracími protokoly (*nepamatoval si přesná data přebírání strojů*). Jeho výpověď proto sama o sobě nemohla vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně ohledně skutečného provedení přepravy.

[44] Konečně nelze odhlédnout ani od celého pozadí řetězce obchodů, do kterého byli všichni vyslechnutí zapojeni a na konci kterého odběratel čerpal dotaci ve výši 50 % pořizovací ceny strojů. Podmínkou dotace bylo pořízení zboží z jiného členského státu. To, že účelem obchodů bylo právě splnění této podmínky, vyplývá z výpovědí Ladislava Venžíka a Jozefa Kmetíka, na které stěžovatelka sama odkazuje a tvrdí, že společnosti BRAS a KRON SK-CZ přísně dbaly splnění podmínek dotace, což je prý naprosto v pořádku a svědčí to ve stěžovatelčin prospěch. Všechny skutečnosti však svědčí spíše o tom, že se jednalo o obcházení dotačních podmínek. Původní cena, za kterou stěžovatelka nakoupila stroje od českých, slovenských a italských dodavatelů, se při přeprodeji strojů zvýšila o tolik, kolik následně činila čerpaná dotace. Stroje měly být v Holíči uskladněny jen krátce, v areálu společnosti SMALTOVŇA (personálně propojené se stěžovatelkou), k němuž neměl stěžovatelčin odběratel (společnost BRAS) žádný vztah a za uskladnění jí nic neplatil. Koncovému odběrateli (společnosti KRON SK-CZ) byly stroje prodány obratem a o několik dní později měly skončit ve stejném areálu, ze kterého měl započít tvrzený vývoz na Slovensko a které si stěžovatelka právě od koncového odběratele pronajímala. Osoby zapojené do řetězce se mezi sebou znaly a fakturovaly si provize za zprostředkování. Tyto skutečnosti, které na podporu svých závěrů zmínil správce daně i OFŘ, ve svém souhrnu značně prohlubují pochybnosti o tom, zda přeprava do Holíče vůbec proběhla.

[45] Ve stěžovatelčině případě ani nebyla porušena zásada daňové neutrality. Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, osvobození dodání zboží uvnitř EU *umožňuje* zamezit dvojímu zdanění, a tedy porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Dodavatel však musí prokázat, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území členského státu, ze kterého je dodáváno. Fyzický pohyb zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu je nezbytným základním znakem dodání zboží uvnitř EU, který je odlišuje od tuzemského dodání (rozsudek ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C-409/04). Zásada daňové neutrality je chráněna osvobozením od daně jen za předpokladu, že jsou splněny podmínky pro uplatnění osvobození, mezi které patří *odeslání či přeprava zboží do jiného členského státu* (§ 64 odst. 1 zákona o DPH, čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112/ES). Protože stěžovatelka splnění této podmínky neprokázala, nemůže se této zásady dovolávat. Není přitom podstatné, že společnost BRAS přiznala pořízení strojů a odvedla z toho „slovenskou“

pokračování

DPH a že stěžovatelka nechtěla (a nemohla) svým postupem získat neoprávněnou daňovou výhodu.

[46] Stejně tak není podstatné, k jakým závěrům dospěli příslušní správci daně u dalších článků obchodního řetězce, respektive že v případě společnosti BRAS nebylo (slovenskými daňovými orgány) zpochybněno pořízení strojů z jiného členského státu ani následné dodání společnosti KRON SK-CZ, v jejímž případě správce daně také pořízení strojů z jiného členského státu nezpochybnil. Každé daňové řízení je třeba posuzovat samostatně, protože každý daňový subjekt musí prokázat skutečnosti, k jejichž prokázání ho správce daně vyzval. Správce daně stanovuje výslednou daňovou povinnost nezávisle na výsledcích jiného daňového řízení provedeného u jiného subjektu a takové výsledky nemohou (být u osob zapojených do téhož obchodu) vyvolat ani legitimní očekávání vztahující se k prokázaným skutkovým okolnostem: vždy totiž závisí na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene (např. rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, čj. 1 Afs 360/2018-24, body 23–24, nebo ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 43/2020-35, bod 26).

### 3.3 Doručování písemností

#### 3.3.1 Podoba a formální náležitosti doručovaných písemností

[47] Podle stěžovatelky se městský soud nevypořádal s její námitkou, že jí dožádaný slovenský orgán doručoval písemnosti poštou v prosté listinné podobě. Protože takto doručované písemnosti nesplňovaly náležitosti podle daňového řádu, případně podle zákona č. 300/2008 Sb. (chyběl podpis oprávněné úřední osoby a otisk úředního razítka, případně ověřovací doložka), nemohly vyvolat žádné právní účinky ani být řádně doručeny.

[48] Městský soud uvedl, že písemnosti byly vydány v elektronické podobě a obsahovaly kvalifikovaný elektronický podpis oprávněné úřední osoby. V této podobě byly na základě nařízení č. 904/2010 odeslány dožádanému orgánu, a to prostřednictvím standardní aplikace, která se za tímto účelem v případě mezinárodního dožádání využívá (body 65 a 71 napadeného rozsudku).

[49] Takové zdůvodnění odpovídá na stěžovatelčiny námitky. Podle čl. 25 nařízení, na základě kterého byly písemnosti doručovány (*a to, že na základě tohoto nařízení doručovány být měly, stěžovatelka nijak nezpochybňuje*), totiž platí, že dožádaný orgán doručuje písemnosti v souladu s pravidly pro doručování obdobných písemností v členském státě, ve kterém má sídlo. Poté, co dožadující orgán písemnosti odešle, tedy dožádaný orgán postupuje při doručování podle své vnitrostátní úpravy. Na doručování dožádaným orgánem nelze klást požadavky české úpravy a na základě toho posuzovat, zda byly písemnosti řádně doručeny. Dožadující orgán pak musí s ohledem na princip důvěry v činnost orgánů jiných členských států EU vycházet z toho, že dožádaný orgán postupoval v souladu se svou vnitrostátní úpravou (v tomto smyslu už rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS). Na stejném základu ostatně stojí i § 20 odst. 6 písm. a) zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, podle kterého platí, že *správci daně nepřísluší posouzení zákonnosti nebo správnosti doručení učiněného kontaktním místem jiného státu.*

[50] V tomto případě správce daně odeslal písemnosti elektronicky prostřednictvím k tomu určené aplikace a se všemi náležitostmi (včetně kvalifikovaného elektronického podpisu), tedy v podobě způsobilé řádného doručení. Své povinnosti si tím splnil. Bylo pak na dožádaném slovenském orgánu, aby tyto písemnosti doručil v souladu se slovenskou úpravou doručování obdobných písemností. To, že písemnosti byly doručeny v souladu s nařízením, dožádaný orgán – opět prostřednictvím aplikace – potvrdil. Správce daně a OFŘ pak nebyli povinni ani oprávněni posuzovat, zda písemnosti odeslané v řádné podobě byly i řádně (resp. v podobě vyžadované slovenskou úpravou) doručeny.

### 3.3.2 Předpoklady pro doručení fikcí

[51] Dále stěžovatelka stejně jako v žalobě namítá, že upozornění na uložení písemností doručovaných slovenskými daňovými orgány (resp. „oznámenie o uložení zásielky“) neobsahovalo označení správce daně ani poučení o právních důsledcích nevyzvednutí a že písemnosti nebyly následně vhozeny do stěžovatelčiny schránky. Nebyly tedy splněny předpoklady pro doručení fikcí.

[52] Na vysvětlenou je předně třeba uvést, že v žalobním bodě týkajícím se nesplnění předpokladů pro doručení fikcí se stěžovatelka konkrétně zmínila o jediné písemnosti – rozhodnutí o zastavení řízení. Když městský soud uvedl, že žádná taková písemnost nebyla ve správním spise a že se zjevně netýkala tohoto daňového řízení (bod 70 napadeného rozsudku), myslel tím právě toto rozhodnutí, nikoli upozornění na uložení této písemnosti („oznámenie o uložení zásielky“), jak si to stěžovatelka vyložila. Její navazující argumentace (*kterou NSS ani nerekapituloval*) se tedy v tomto ohledu míjí s odůvodněním napadeného rozsudku.

[53] Stěžovatelka má však pravdu v tom, že její námitky byly konkrétní. Je pravda, že jako konkrétní příklad písemnosti, u které podle ní nebyly splněny předpoklady pro doručení fikcí, zmínila jen rozhodnutí o zastavení řízení (které se vskutku netýkala tohoto daňového řízení, ale patrně souběžně vedeného řízení ve věci daně z příjmů). Z toho, co v tomto žalobním bodě dále uvedla, však bylo dostatečně zřejmé, že se její námitky opět týkají všech písemností správce daně, které jí byly doručovány slovenskou daňovou správou a které v předcházejících žalobních bodech k doručování jednotlivě vyjmenovala. Městský soud tedy měl námitku vypořádat ve vztahu ke všem těmto písmenostem.

[54] NSS ale nevidí důvod napadený rozsudek pro toto pochybení rušit. Právní posouzení této námitky se totiž neliší od posouzení námitky předchozí. Podstatné je opět to, že na doručování písemností na základě mezinárodního dožádání se podle čl. 25 nařízení č. 904/2010 vztahovala slovenská úprava. To samozřejmě platí i pro doručování fikcí. Nelze se tedy dovolávat požadavků, které na tento způsob doručování klade český daňový řád (§ 45 až § 47; k tomu srov. § 31 odst. 3 zákona č. 563/2009 Z. z., daňového poriadku, který výslovně nevyžaduje, aby v upozornění na uložení písemnosti byl označen správce daně, jehož písemnost je doručována, ani aby byl adresát poučen o důsledcích nevyzvednutí, ani aby písemnost byla po marném uplynutí lhůty pro vyzvednutí vhozena do domovní či jiné adresátem určené schránky). Správce daně a OFŘ pak nemohou zpochybňovat, zda předpoklady vyžadované slovenskou úpravou byly splněny, a tedy zda jsou písemnosti podle slovenského práva považovány za doručené.

pokračování

### 3.3.3 Doručování podle § 45 odst. 4 věty druhé daňového řádu

[55] Stěžovatelka dále už v žalobě namítala, že správce daně měl na základě § 45 odst. 4 věty druhé daňového řádu doručovat jejímu jednateli. O to opakovaně žádala ve svých podáních ze srpna, září a října 2019 s ohledem na to, že její jediný jednatel (Miroslav Mišík) prý od září 2019 do ledna 2020 pobýval v USA. Správci daně bylo podle stěžovatelky dobře známo, že stěžovatelka nemá žádné zaměstnance a kromě tohoto jednatele, který se značnou část roku zdržuje mimo Slovensko, nebyl k převzetí písemností nikdo oprávněn.

[56] Obecně k tomu lze uvést, že byť při doručování na základě mezinárodního dožádání postupují dožádané orgány podle tamější úpravy, není současně vyloučeno, aby správce daně následně postupoval podle § 45 odst. 4 věty druhé daňového řádu (*písemnost, která nebyla vyzvednuta ve stanovené lhůtě, může správce daně doručit na adresu místa pobytu fyzické osoby oprávněné jednat jménem této právnické osoby*). Jde o možnost navazující na skutečnost, že písemnost nebyla vyzvednuta ve stanovené lhůtě. Nic tedy rozumně nebrání tomu využít ji i v situaci, kdy si adresát nevyzvedl písemnost doručovanou dožádanými orgány podle jejich vnitrostátní úpravy.

[57] V každém případě jde však o *možnost*, jak uvedl městský soud. Podle citovaného ustanovení *může* správce daně takto postupovat. Argumentace stěžovatelky, opřená o komentář k daňovému řádu (Lichnovský, O.; Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, k § 45), že na poli veřejného práva se „může“ rovná „musí“, takže lze dovodit povinnost správce daně takto postupovat, je příliš zobecňující. Výraz „může“ typicky dává správnímu orgánu prostor pro úvahu. Někdy sice „může“ skutečně znamená „musí“, ale to jen v případech, kdy zákon zároveň stanoví podmínky, jejichž splnění zakládá právní nárok dotčené osoby na nějaké rozhodnutí či postup správního orgánu. Volnost úvahy je pak jen zdánlivá: při splnění stanovených podmínek správní orgán *musí* rozhodnout či postupovat tak, jak podle doslovného znění zákona *může* (srov. např. rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2007, čj. 3 As 53/2005-94, týkající se povolení výjimky z ochrany zvláště chráněných živočichů a rostlin). V případě doručování podle § 45 odst. 4 věty druhé daňového řádu však zákon žádné podmínky omezující úvahu správce daně – a zakládající tak nárok daňového subjektu – nestanoví. Jde tedy o pouhé zmocňovací ustanovení. Autoři citovaného komentáře si ostatně odporují. Na závěr k § 45 odst. 4 totiž uvádějí (a právě tuto pasáž citoval městský soud): „Je třeba ovšem připomenout, že na výše uvedené sekundární doručení ze strany správce daně není právní nárok. Pokud tuto možnost správce daně nevyužije, nejedná se o procesní pochybení správce daně.“

[58] Nevyzvednuté písemnosti se navíc podle § 45 odst. 4 věty druhé daňového řádu doručují osobám oprávněným jednat jménem právnické osoby jen pro informaci a bez právních účinků. Na právně relevantní okamžik doručení písemnosti právnické osobě nemá následné doručení fyzické osobě vliv (Šimek, K. § 45. In: Baxa, J. a kol. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011).

[59] Ani žádné jiné ustanovení daňového řádu nepředpokládá doručování osobám oprávněným jednat jménem právnické osoby (*místo* či *vedle* doručování samotné právnické osobě). Právo na takový postup pak nelze dovodit ze základních zásad správy daní, jak správně uvedl už městský soud. Daňový řád nabízí jiné možnosti, jak může jediný jednatel

právnícké osoby vyřešit svou dlouhodobou nepřítomnost – může například někoho dočasně zmocnit (což jednatel stěžovatelky učinil při svém dalším pobytu v zahraničí v průběhu odvolacího řízení). Nelze naopak rozumně požadovat, aby správce daně zasílal písemnosti určené právnícké osobě na adresu aktuálního pobytu jednatele poštou přes půl světa.

### 3.4 Porušení lhůty k vyjádření a neposkytnutí podkladů

[60] Stěžovatelka namítá, že OFŘ vydalo napadené rozhodnutí dříve, než jí bylo doručeno rozhodnutí o zamítnutí druhé žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření – tedy v době, kdy lhůta ještě neuplynula. Městský soud se prý s touto námitkou vypořádal nedostatečně a rozporně.

[61] Odůvodnění napadeného rozsudku není nedostatečné ani rozporné. Když městský soud v bodě 76 napadeného rozsudku uvedl, že OFŘ stěžovatelce poskytlo lhůtu k vyjádření, nemyslel tím nic jiného, než že OFŘ stěžovatelce stanovilo *původní* lhůtu k vyjádření ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení, jak vyžaduje § 115 odst. 2 daňového řádu. Z dalších bodů napadeného rozsudku je pak zřejmé, že OFŘ podle městského soudu zjevně pochybilo, protože vydalo své rozhodnutí ještě před uplynutím *prodloužené* lhůty k vyjádření (ta končila až 14. 6. 2021, protože stěžovatelka podala druhou žádost o prodloužení dne 15. 4. 2021, kdy zbývalo pět dní do konce lhůty prodloužené na základě první žádosti, a rozhodnutí OFŘ o zamítnutí druhé žádosti jí bylo doručeno až 9. 6. 2021 – viz § 36 odst. 3 daňového řádu). Městský soud však dále vysvětlil, proč takové pochybení v tomto případě nepovažuje za důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, a své závěry opřel o judikaturu NSS (rozsudek č. 4 Afs 219/2014-31).

[62] NSS se závěry městského soudu souhlasí. Stěžovatelka jednala v průběhu odvolacího řízení účelově. Nemohla totiž rozumně očekávat, že OFŘ jí lhůtu k vyjádření na základě druhé žádosti znovu prodlouží. Tuto žádost zdůvodnila tím, že závěry OFŘ jsou pro ni „značně překvapivé“. Takto však už zdůvodnila svou první žádost, na základě které jí byla lhůta k vyjádření prodloužena o více než dvojnásobek (výzva k vyjádření ve lhůtě patnácti dnů byla stěžovatelce doručena 12. 3. 2021 a na základě její první žádosti z téhož dne byla lhůta prodloužena do 20. 4. 2021). Už tehdy tak měla dostatek času na to, aby na závěry OFŘ obsažené v seznámení reagovala, což také učinila – na konci prodloužené lhůty navíc podala podrobné (byť prý jen „předběžné“) vyjádření. Dále stěžovatelka v obou žádostech uváděla, že jí nebyla poskytnuta řada písemností ze spisu správce daně. Už v rozhodnutí vyhovujícím první žádosti ale OFŘ stěžovatelku upozornilo, že neupřesnila, kvůli kterým konkrétním (domněle) neposkytnutým písemnostem žádala o další čas na vyjádření. A sama stěžovatelka v této žádosti tvrdila, že požadavek na poskytnutí písemností učiní „*neprodleně*“ samostatným podáním. Přesto jej učinila až o měsíc později (15. 4. 2021), společně s druhou žádostí o prodloužení, aniž jakkoli vysvětlila, proč s vyžádáním písemností tak dlouho otálela.

[63] Opakovaná žádost opírající se o „značnou překvapivost“ závěrů OFŘ a o neposkytnutí písemností, o které stěžovatelka požádala až pár dnů před koncem už jednou prodloužené lhůty, nemohla být úspěšná, což muselo být stěžovatelce zřejmé. Podání druhé žádosti proto nelze hodnotit jinak než jako účelové – s cílem řízení prodloužovat. Kdyby stěžovatelce skutečně šlo o to, aby se mohla náležitě vyjádřit ke všem podkladům, o poskytnutí písemností by požádala dříve. Ve shodě s městským soudem tedy NSS dospívá



pokračování

k závěru, že i když OFŘ pochybilo vydáním rozhodnutí před uplynutím lhůty k vyjádření (resp. před doručením rozhodnutí, jímž zamítlo stěžovatelčinu opakovanou žádost o prodloužení lhůty), nezpůsobilo to nezákonnost jeho rozhodnutí.

[64] Společně s porušením lhůty k vyjádření stěžovatelka namítá, že jí navzdory jejím opakovaným žádostem a stížnostem (ze dnů 12. 3., 15. 4. a 17. 6. 2021) nebyly poskytnuty všechny písemnosti ze spisu. I s tím se prý městský soud vypořádal nedostatečně. Seznam písemností, které jí měly být poskytnuty, ale nebyly, je prý obsažen v příkazu k přijetí opatření k nápravě, který vydalo GFŘ až po vydání napadeného rozhodnutí a na základě kterého OFŘ nakonec stěžovatelce většinu požadovaných písemností zpřístupnilo.

[65] Stěžovatelka však pomíjí, že příkaz GFŘ se netýkal písemností, které byly zařazeny do spisu v nynější věci (DPH), ale v souběžně vedené věci daně z příjmů právnických osob. Obě věci dohromady začala mísit sama stěžovatelka, a to už v žádosti o druhé prodloužení lhůty k vyjádření ve věci DPH (ze dne 15. 4. 2021). Tou se současně domáhala poskytnutí – mimo jiné – všech písemností zařazených do vyhledávací části spisu jak ve věci DPH, tak ve věci daně z příjmů. Odkazovala přitom na tři tabulky, respektive soupisy vyhledávacích částí spisů správce daně:

- První obsahoval písemnosti označené od D1 do D24; tyto písemnosti byly vedeny ve vyhledávací části spisu správce daně ve věci daně z příjmů.
- Druhý obsahoval písemnosti označené od D1 do D21; tyto písemnosti naopak byly vedeny ve vyhledávací části spisu správce daně ve věci DPH.
- Ve třetím byl uveden jediný úřední záznam (D1); ten byl opět součástí spisu správce daně ve věci daně z příjmů.

[66] OFŘ písemnosti zařazené do vyhledávací části odmítlo poskytnout (sdělení ze dne 23. 4. 2021). Následnou stížnost (ze dne 17. 6. 2021), kterou se stěžovatelka opět s odkazem na všechny tři tabulky domáhala zpřístupnění písemností z vyhledávacích částí v obou věcech, OFŘ posoudilo jako nepřijatelnou. V žádosti o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti (ze dne 8. 10. 2021) však už stěžovatelka odkazovala jen na první a třetí tabulku; domáhala se tedy jen zpřístupnění písemností zařazených do vyhledávací části ve věci daně z příjmů (str. 9–11 příkazu). Právě a jen ve vztahu k těmto písemnostem GFŘ přikázalo, aby OFŘ opět posoudilo důvodnost jejich zařazení do vyhledávací části (str. 12 příkazu, kde GFŘ konkrétně zmiňuje písemnosti označené jako D1 až D15, D19 až D24 a úřední záznam D1; další písemnosti – D16 a D18 – odbor daně z příjmů právnických osob stěžovatelce zpřístupnil už dříve).

[67] Byť se obě věci týkaly stejných plnění (daň z příjmů byla – stejně jako DPH – doměřena stěžovatelce proto, že neprokázala faktické uskutečnění zprostředkování dodávky dřevoobráběcích strojů ze strany společnosti fatrs a obchodního zastupování ze strany společnosti DAJA marketing), v každé byl veden samostatný spis, jejichž obsah stejný nebyl. OFŘ patrně pochybilo, když nedůvodně ponechalo ve vyhledávací části spisu vedeného ve věci daně z příjmů písemnosti, které tam už být neměly (a které OFŘ po příkazu GFŘ zpřístupnilo). Stěžovatelka se toho však nemůže dovolávat ve věci DPH, ve které byly do vyhledávací části zařazeny jiné písemnosti, jak je patrné i ze samotných soupisů obsahů písemností v obou věcech, které má stěžovatelka k dispozici.

[68] Pro úplnost lze dodat, že k písemnostem zařazeným do vyhledávací části spisu ve věci DPH (D1 až D21) městský soud při vypořádání souvisejícího žalobního bodu uvedl, že šlo v naprosté většině o písemnosti označené jako „interní“ nebo „vlastní“, které zachycovaly komunikaci zaměstnanců správce daně související s průběhem daňové kontroly. Tyto písemnosti se tak vůbec nedotýkaly stěžovatelčiných práv a povinností. OFŘ nepochybovalo, když je ve spise sice evidovalo, ale stěžovatelce je neposkytlo (k tomu městský soud přílehlavě odkázal na rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2021, čj. 2 Afs 188/2019-51; body 102–105 napadeného rozsudku). Stěžovatelka tyto závěry městského soudu nijak nezpochybňuje, přestože ve skutečnosti šlo o jediné písemnosti, se kterými se objektivně nemohla seznámit.

[69] Je pravda, že stěžovatelce byly až po vydání rozhodnutí doručeny další písemnosti, o jejichž zaslání požádala (sdělení OFŘ ze dne 23. 4. 2021 jí bylo společně s požadovanými žádostmi o mezinárodní výměnu informací a odpověďmi slovenské daňové správy doručeno až 9. 6. 2021). Tehdy už to pro stěžovatelku nemělo smysl. Podstatné však opět je, že o zaslání písemností mohla a měla požádat dříve. Kdyby tak učinila v dostatečném předstihu a písemnosti by jí byly doručeny až těsně předtím nebo poté, co měla skončit prodloužená lhůta, situace by byla jiná. V takovém případě by byly dány pádné důvody pro další prodloužení (případně pro navrácení lhůty v předešlý stav – § 37 daňového řádu). Stěžovatelka ale požádala o zaslání písemností až společně s opakovanou žádostí o prodloužení lhůty (ze dne 15. 4. 2021) účelově zdůvodněnou právě tím, že jí ještě chybí „značné množství“ podkladů.

#### 4. Závěr a náklady řízení

[70] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Úspěšnému OFŘ nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 13. března 2025

Michaela Bejčková  
předsedkyně senátu