



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudkyň Veroniky Juříčkové a Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupené Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem, sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021, č. j. 24794/ 21/5300-21444-711869, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 1. 6. 2023, č. j. 55 Af 18/2021-88,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 1. 6. 2023, č. j. 55 Af 18/2021-88, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 5. 2017, č. j. 2625495/17/2111-50522-208266, doměřil žalobkyni za zdaňovací období květen 2012 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 766 990 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 153 398 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 5. 2017, č. j. 2625702/17/2111-50522-208266, správce daně žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 1 371 320 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 274 264 Kč. Správce daně v obou zdaňovacích obdobích neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění spočívajících v dodání niklových katod, neboť tato plnění byla zasažena podvodem na DPH, o němž žalobkyně měla a mohla vědět. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný rozhodnutím

ze dne 27. 8. 2018, č. j. 38290/18/5300-21444-711428, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, které Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 22. 1. 2021, č. j. 43 Af 37/2018-87, částečně vyhověl a zrušil rozhodnutí žalovaného v části, v níž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období srpen 2012 a věc vrátil v tomto rozsahu žalovanému k dalšímu řízení; ve zbývajících částech krajský soud žalobu zamítl. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2012 disponoval řadou poznatků, které mohly vést k předpokladu, že dojde k doměření daně. Žalovaný však dle krajského soudu dostatečně neodůvodnil, proč žalobkyni nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobkyně podala proti tomuto rozsudku kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, jako nedůvodnou zamítl.

[3] V dalším řízení žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období srpen 2012 změnil tak, že vypustil část výroku, jímž byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále. V ostatním zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze změny.

[4] Žalobkyně se i proti tomuto rozhodnutí bránila žalobou, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že DPH za zdaňovací období srpen 2012 nebyla doměřena po uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť nedošlo k dřívějšímu materiálnímu zahájení daňové kontroly, jak namítala žalobkyně. Opatření určitého množství daňově relevantních informací nemělo dle krajského soudu za následek materiální zahájení daňové kontroly, ale vedlo k tomu, že správce daně měl žalobkyni vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání.

[5] K jednotlivým úkonům krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že je správce daně činil v rámci postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012. Ačkoli v průběhu tohoto kontrolního postupu získal správce daně i konkrétní informace ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2012, nejednalo se dle názoru soudu o materiální zahájení daňové kontroly za toto zdaňovací období, neboť správce daně prověřoval výhradně zdaňovací období říjen 2012. Ojedinelé zmínky či dílčí dotazy při výsledku svědků a dožádání tak nelze hodnotit jako cílené prověřování zdaňovacího období srpen 2012. Informace, které správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2012 získal, nevybočily z rámce vyhledávací činnosti. Za materiální zahájení daňové kontroly za zdaňovací období srpen 2012 krajský soud nepovažoval ani mezinárodní dožádání, která zahrnovala i dodávku katod uskutečněnou v srpnu 2012, neboť je správce daně realizoval v rámci postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012. Krajský soud tak dospěl k závěru, že se formální a materiální zahájení daňové kontroly shodovalo, přičemž k němu došlo dne 14. 11. 2014.

[6] Na zahájení daňové kontroly a běh lhůty pro stanovení daně nemělo dle krajského soudu vliv pochybení správce daně, který žalobkyni nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Toto pochybení žalovaný napravil tím, že z dodatečného platebního výměru vypustil část výroku, jímž byla žalobkyni uložena povinnost uhradit penále.

pokračování

[7] K dalším žalobním námitkám krajský soud uvedl, že ve věci nerozhodovaly podjaté úřední osoby. Ve věci nebylo třeba aplikovat institut ručení, neboť přednost mělo odepření nároku na odpočet daně z důvodu podvodu na DPH. Podvod na DPH finanční orgány dle krajského soudu dostatečně prokázaly a rovněž doložily, že žalobkyně o podvodu mohla a měla vědět.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že otázku materiálního zahájení daňové kontroly posoudil krajský soud nesprávně. Dle stěžovatelky došlo k zahájení daňové kontroly již dne 3. 12. 2012. Tomuto okamžiku předcházelo upozornění holandského správce daně ze dne 26. 11. 2012 na možné podezření, že došlo ke spáchání podvodu na DPH. Na základě tohoto upozornění správce daně provedl se stěžovatelkou ústní jednání konané dne 3. 12. 2012, při němž správce daně opatřil listiny, které se týkaly plnění realizovaného v srpnu 2012 spočívajícího v dodání niklových katod. Zároveň se správce daně při ústním jednání dotazoval na okolnosti obchodování s touto komoditou. Dle stěžovatelky tak rozsah prověřování již odpovídal daňové kontrole, čímž došlo k jejímu materiálnímu zahájení. Ústní jednání ze dne 3. 12. 2012 proběhlo ještě před zahájením postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012, proto není správná úvaha krajského soudu, že správce daně pouze prověřoval zdaňovací období říjen 2012 a informace o plnění za srpen 2012 získal nad rámec prověřování. Postup správce daně rovněž nelze považovat za vyhledávací činnost dle § 78 a násl. daňového řádu, neboť správce daně ji takto neoznačoval. Z důvodu dřívějšího zahájení daňové kontroly proto byla rozhodnutí žalovaného a správce daně vydána po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že žádný z úkonů odkazovaných stěžovatelkou není možné jednotlivě ani v souhrnu hodnotit jako dřívější materiální zahájení daňové kontroly. Dle žalovaného žádný z úkonů nevybočil z mezí vyhledávací činnosti. Úkony správce daně měly souvislost výlučně s postupem k odstranění pochybností zahájeným ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2012. Získání důkazů v rámci tohoto postupu tak mohlo vést pouze k důvodnému předpokladu správce daně, že daň bude doměřena i ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2012, v důsledku čehož mělo dojít k vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Protože správce daně tímto způsobem nepostupoval, žalovaný v rozhodnutí o odvolání zrušil povinnost stěžovatelky k úhradě penále z doměřené daně. Žalovaný dále uvedl, že pokud v rámci jiného kontrolního postupu správce daně získal i konkrétní písemnosti vztahující se k obchodování za jiné zdaňovací období, nelze dovozovat zahájení prověřování. Správce daně informace pouze shromažďoval, nijak je nevyhodnocoval.

[10] Dále žalovaný uvedl, že i ústní jednání konané dne 3. 12. 2012 bylo součástí vyhledávací činnosti, kterou správce daně realizoval za účelem zajištění odpovědi nizozemskému správci daně k žádost o mezinárodní výměnu informací. Další ústní jednání odkazovaná stěžovatelkou se týkala prověřování zdaňovacích období září a říjen 2012. Rovněž vnitrostátní dožádání, ve kterém se správce daně dotazoval na listinu týkající se zdaňovacího období srpen 2012, představovalo shromažďování informací, nikoli jejich systematické prověřování. Totéž se dle žalovaného týkalo i mezinárodních dožádání, která

správce daně učinil v rámci postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012. Dotazy na předchozí obchodní spolupráci nemohly materiálně zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období srpen 2012. Stejně tak dílčí zmínky svědků k materiálnímu zahájení daňové kontroly vést nemohly, neboť svědci se vyjadřovali k obchodům celkově, tj. i za jiná zdaňovací období.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud shledal naplnění podmínek řízení o kasační stížnosti a kasační stížnost vyhodnotil jako přípustnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti dle § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] V nyní posuzované věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda správce daně materiálně zahájil daňovou kontrolu přede dnem jejího formálního zahájení (tedy před 14. 11. 2014), což by v daném případě ovlivnilo běh lhůty pro stanovení daně a mohlo vést k závěru, že finanční orgány vydaly rozhodnutí až po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

[14] Krajský soud se v napadeném rozsudku zabýval zejména možným překročením rámce vyhledávací činnosti, od čehož se odvíjí i stěžovatelčina námitka, že daňová kontrola byla materiálně (fakticky) zahájena dříve, než došlo k jejímu formálnímu zahájení. Stran faktického zahájení daňové kontroly Nejvyšší správní soud již dříve ve své rozhodovací činnosti uvedl, že hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování. Provádění dokazování ovšem daňový řád předvídá pouze v rámci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, nikoli při vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017-26, nebo ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31).

[15] Obsahem vyhledávací činnosti je sběr pokladových informací a „mapování terénu“. Při vyhledávací činnosti nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze proto při ní zjišťovat a ověřovat správnost tvrzení a stanovení daňové povinnosti daňového subjektu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, nebo ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, č. 3604/2017 Sb. NSS). Z uvedeného vyplývá, že vyhledávací činnost správce daně vybočí ze svých zákonných limitů tehdy, jestliže správce daně v rámci tohoto postupu přistoupí k ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, a tedy *de facto* přistoupí k provádění dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41).

[16] Rozlišení mezi vyhledávací činností a tzv. materiálním zahájením daňové kontroly vyžaduje komplexní posouzení konkrétních okolností případu. Vždy je zapotřebí zohlednit množství a rozsah podkladů vyžádaných a prověřovaných správcem daně a další okolnosti vlastní vyhledávací činnosti, včetně skutečností, které vyhledávací činnosti předcházely a které následovaly. Teprve na základě celkového zhodnocení všech okolností konkrétní

pokračování

posuzované věci lze vyhodnotit, zda postup správce daně odpovídal vyhledávací činnosti, anebo již spadl do rámce daňové kontroly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32).

[17] Na základě uvedených východisek Nejvyšší správní soud přistoupil k hodnocení postupu finančních orgánů a závěrů krajského soudu. Předmětem hodnocení byla v daném případě řada na sebe navazujících úkonů. Konkrétně správce daně obdržel od zahraničního (nizozemského) správce daně žádost o informace (mezinárodní dožádání). Nizozemský správce daně požadoval v rámci boje proti podvodům na DPH ověřit informace o stěžovateli a dodávkách niklových katod v měsících září a říjen 2012. Na základě této žádosti provedl správce daně dne 3. 12. 2012 ústní jednání, jehož průběh zaznamenal v protokolu č. j. 194818/12/034930201120. Ústní jednání bylo zaměřeno na získání odpovědí pro zahraničního správce daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen 2012. Stěžovatelka při tomto ústním jednání předložila řadu podkladů, kromě jiného i daňový doklad, dodací list a CMR list, které se vztahovaly k dodávce niklových katod uskutečněné v srpnu 2012. Na základě předložených listin se správce daně dne 7. 12. 2012 dožádáním č. j. 198047/12/034930201120 obrátil na Finanční úřad pro Prahu 1 za účelem získání bližších informací o dodávkách niklových katod dle dvou daňových dokladů ze srpna a října 2012.

[18] Taktéž již v rámci postupu k odstranění pochybností zahájeného za zdaňovací období září a říjen 2012 správce daně provedl další ústní jednání a výslechy svědků. Z těchto úkonů správce daně získal i dílčí informace vztahující se k dodávce realizované v srpnu 2012. Příkladem toho je výsledek svědka J. K. (protokol č. j. 550447/13/2111-05403-203688), při němž svědek odpovídal na řadu otázek, z nichž jedna souhrnná otázka zahrnovala i dotaz správce daně na dodávky katod realizovaných v srpnu a říjnu 2012. Při prověřování dodávek za říjen 2012 tedy správce daně získal i částečné informace o srpnové dodávce.

[19] Dále správce daně při kontrolním postupu za zdaňovací období září a říjen 2012 učinil několik mezinárodních dožádání, ve kterých se zabýval rovněž dodávkami za srpen 2012. V žádosti o mezinárodní dožádání č. j. 161404/13/2111-05403-204247 (listina č. 22 ve spisu za zdaňovací období říjen 2012) správce daně výslovně uvedl, že na základě informací od nizozemského správce daně prověřuje dodávky niklových katod za zdaňovací období srpen a říjen 2012. V této žádosti správce daně uvedl údaje o dodavateli niklových katod i hmotnost jednotlivých dodávek. Dotazoval se na okolnosti nákupu a dodání katod, způsob úhrady a okolnosti přepravy.

[20] V žádosti o mezinárodní dožádání č. j. 786099/13/2111-05403-204247 (listina č. 35 ve spisu za zdaňovací období říjen 2012) pak správce daně uvedl, že na základě informací od nizozemského správce daně prověřuje dodávky niklových katod za zdaňovací období srpen, září a říjen 2012. Každá z prověřovaných dodávek je v žádosti podrobně rozebrána dle obdržených dokladů (jsou uvedena mj. data nakládky a vykládky, trasa přepravy, poznávací značka vozidla, hmotnost a charakter nákladu). Správce daně žádal prověřit bližší okolnosti dodávek zboží, úhrad a přepravy.

[21] Krajský soud výše popsané úkony vyhodnotil buď jako prověřování vztahující se k jiným zdaňovacím obdobím (konkrétně září a říjen 2012), anebo jako součást vyhledávací

činnost za zdaňovací období srpen 2012. Nejvyšší správní soud se však s těmito závěry krajského soudu ztotožňuje pouze částečně.

[22] Žádost nizozemského správce daně nemohla materiálně zahájit daňovou kontrolu. Nejednalo se o úkon správce daně, který pouze obdržel určité informace (podezření) zahraničního správce daně spolu s žádostí, aby pro účely zahraničního daňového řízení poskytl určité údaje.

[23] Správce daně za účelem vyhovění zahraniční žádosti provedl dne 3. 12. 2012 ústní jednání se stěžovatelkou. V rámci tohoto ústního jednání stěžovatelka předložila daňové doklady a další listiny k dodávkám katod, a to nejenom za zdaňovací období září a říjen, nýbrž i za srpen 2012. Stěžovatel pokládá toto ústní jednání za úkon, který materiálně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období srpen 2012. S tímto pojetím se však Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neztotožňuje. Stěžovatelka při ústním jednání sama předložila listiny vztahující se k dodávce za srpen 2012, přestože správce daně ústní jednání cílil výhradně na září a říjen 2012. Nelze tedy dovozovat, že pokud sám daňový subjekt předloží doklady za jiné než prověřované zdaňovací období, dojde tím k zahájení daňové kontroly za toto jiné (neprověřované) zdaňovací období. Výše citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu je založena na tom, že k materiálnímu zahájení daňové kontroly dojde až tehdy, pokud správce daně svými vlastními kroky překročí rámec vyhledávací činnosti (či jiného postupu) a začne provádět dokazování a prověřovat daňovou povinnost konkrétního daňového subjektu. Není proto rozhodující, kdy správce daně obdrží určité informace (ať již od daňového subjektu či někoho jiného), nýbrž to, kdy a v jaké formě a rozsahu je sám začne prověřovat. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že by materiálně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období srpen 2012 zahájilo již ústní jednání ze dne 3. 12. 2012.

[24] Správce daně následně dne 7. 12. 2012 realizoval vnitrostátní dožádání za účelem ověření bližších informací o plnění dle dvou daňových dokladů za srpen a říjen 2012. Později realizoval další ústní jednání a výslechy svědků, z nichž vyplynuly dílčí informace také o srpnové dodávce katod. Uvedené dožádání a získání dílčích informací krajský soud považoval za postup správce daně, který nevybočoval z mezí vyhledávací činnosti. Nejvyšší správní soud se i v tomto hodnocení s krajským soudem ztotožňuje. Jak již bylo uvedeno výše, rozsah a mantinely vyhledávací činnosti je třeba hodnotit s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu. V nynější věci správce daně primárně získával informace za účelem poskytnutí odpovědi zahraničnímu správci daně na jeho mezinárodní dožádání. Zároveň správce daně zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období září a říjen 2012, v jehož rámci se zaměřoval právě na obchody stěžovatelky s niklovými katodami v těchto zdaňovacích obdobích. Vedle toho však s ohledem na totožnost komodity získal i informace týkající se srpnových dodávek. Co do rozsahu však tato činnost nevybočila z rámce vyhledávání, a to ani v případě dožádání ze dne 7. 12. 2012, neboť jím správce daně obstarával základní informace o plněních dle dvou daňových dokladů, které stěžovatelka předložila při ústním jednání dne 3. 12. 2012. Tato plnění správce daně nezapočal kontrolovat, nýbrž k nim obstarával prvotní informace. Popsané úkony tak je možno celkově hodnotit jako rozsáhlejší „mapování terénu“, které se však udrželo v mantinelech vyhledávací činnosti. Je přitom nerozhodné, jak správce daně úkony souhrnně nazýval a zda je sám označoval jako vyhledávací činnost, rozhodující je skutečná povaha, obsah a rozsah činnosti správce daně.

pokračování

[25] Mantinely vyhledávací činnosti však překročila správcem daně učiněná mezinárodní dožádání. Jejich hodnocení se krajský soud v napadeném rozsudku věnuje pouze stručně. Uvedl, že ačkoli se týkala plnění uskutečněných za zdaňovací období srpen 2012, byla dle krajského soudu učiněna v rámci zahájeného postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2012, tudíž se zdaňovacího období srpen 2012 formálně netýkala. S tímto hodnocením se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. U mezinárodních dožádání nepostačuje posoudit, k jakým zdaňovacím obdobím byla formálně přiřazena, nýbrž je třeba vyhodnotit, jakých zdaňovacích obdobích se materiálně týkala. Institut mezinárodního dožádání a odeslané žádosti je totiž nutno posuzovat materiálně dle jejich skutečného obsahu a prověřovaných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2025, č. j. 6 Afs 261/2024-68).

[26] K tomu Nejvyšší správní soud doplňuje, že v případě DPH správce daně mezinárodní dožádání odesílá na základě nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Podle čl. 54 odst. 1 písm. b) tohoto nařízení lze mezinárodní dožádání využít tehdy, pokud *dožadující orgán vyčerpал obvyklé zdroje informací, které mohl podle okolností použít k získání požadovaných informací, aniž by se vystavil nebezpečí nedosažení požadovaného cíle*. Z uvedeného je zřejmé, že mezinárodní dožádání má být využíváno za účelem podrobnějšího prověřování, došlo-li k vyčerpání obvyklých zdrojů informací. Vyplyne-li z obsahu mezinárodních dožádání, že byla učiněna za účelem prověřování a hodnocení konkrétních uskutečněných zdanitelných plnění, co do podstaty, rozsahu a obsahu se již jedná o prověřování konkrétních daňových povinností, které nelze činit mimo příslušný kontrolní postup. V takovém případě již nelze hovořit o „mapování terénu“, ale o prověřování konkrétních daňových povinností. Postup správce daně za takových podmínek povede k materiálnímu zahájení daňové kontroly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS).

[27] V nyní projednávaném případě se správce daně prostřednictvím mezinárodních dožádání dotazoval zahraničních správců daně na konkrétní společnosti, které figurovaly v řetězcích společností, jichž se stěžovatelka účastnila. Předmětem dotazů byla přesně určená zdaňovací období (srpen, září a říjen 2012) a konkrétní zdanitelná plnění vymezená konkrétními daňovými doklady, daty realizace obchodů i hmotností dodávaného zboží. Dotazy směřovaly na okolnosti dodání zboží, zejména na konkrétní okolnosti objednání a realizace přepravy jakož i úhrady zboží. Byla jimi tedy již prověřována konkrétní zdanitelná plnění. Za daných skutkových okolností proto již nelze hovořit o prostém „mapování terénu“, nýbrž o prověřování konkrétních zdanitelných plnění, a tedy i stěžovatelčiných daňových povinností z důvodu podezření na její zapojení do podvodných řetězců na DPH. Prostřednictvím mezinárodních dožádání tak v daném případě došlo k překročení rámce vyhledávací činnosti, neboť správce daně již započal prověřovat konkrétní srpnové dodávky (dle konkrétních daňových dokladů) niklových katod u zahraničních správců daně. Takové prověřování je ovšem možno činit pouze v rámci zahájené daňové kontroly při současném zachování veškerých práv daňového subjektu. Došlo-li k formálnímu zahájení daňové kontroly až později, představovala uvedená mezinárodní dožádání materiální zahájení daňové kontroly.

[28] Krajský soud vyhodnotil otázku zahájení daňové kontroly nesprávně, neboť dospěl k závěru, že mezinárodní dožádání materiální kontrolu nezahájila. Z tohoto důvodu napadený rozsudek neobstojí. Krajský soud se tak bude povinen v dalším řízení znovu zabývat otázkou běhu lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud zároveň podotýká, že byť v konkrétním případě představují mezinárodní dožádání materiální zahájení daňové kontroly, nevylučuje tato skutečnost bez dalšího, že současně nemohla vést ke stavení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Z hlediska prekluze je totiž mezinárodní dožádání na daňové kontrole nezávislým procesem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, č. 3677/2018 Sb. NSS). Účelně odeslané mezinárodní dožádání, které současně zahájí daňovou kontrolu, má z hlediska běhu prekluzivní lhůty účinky předvídané jak § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, tak § 148 odst. 3 téhož zákona (viz již odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 59/2023-52).

[29] Nejvyšší správní soud zároveň doplňuje, že aby mezinárodní dožádání, které má za následek materiální zahájení daňové kontroly, vedlo rovněž ke stavení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, musí se jednat o účelné a důvodné mezinárodní dožádání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56). K otázce hodnocení účelnosti mezinárodních dožádání se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, v němž shrnul podmínky, které je třeba při posuzování účelnosti mezinárodního dožádání zohlednit. Jsou jimi: a) objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, tj. že správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; b) informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce nesmějí být zjevně nadbytečné, musejí se týkat podstatných skutkových okolností; c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující. Tato kritéria přitom nelze vnímat jako jakýsi všeobjímající algoritmus přezkumu účelnosti mezinárodního dožádání při správě daní pro účely stavení lhůty pro stanovení daně, avšak jsou přehlednou reflexí judikatury vztahující se k účelnosti mezinárodních dožádání (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS, ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, nebo ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56).

[30] Mezinárodní dožádání tedy staví běh lhůty pro stanovení daně, je-li dána věcná i časová souvislost žádosti o mezinárodní spolupráci s předmětem probíhající daňové kontroly. Z hlediska věcného je nutné posoudit obsah žádosti a jeho souvislost s transakcemi deklarovanými daňovým subjektem. Věcně účelné bude takové mezinárodní dožádání, u kterého lze rozumně očekávat, že směřuje k dosažení cíle příslušného kontrolního postupu, tj. zejména ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Postačí, pokud se při jeho pořizování bylo rozumné domnívat, že přispěje k rozhodnutí ve věci samé (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 7 Afs 519/2018-22). Z hlediska časového může žádost o mezinárodní dožádání způsobit stavení lhůty pro stanovení daně jen ve vztahu k těm zdaňovacím obdobím, jichž se žádost materiálně týká (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023-59). Pro posouzení účelnosti i věcné a časové souvislosti je rozhodující výhradně žádost, nikoli odpověď na mezinárodní dožádání. Bylo by proti smyslu a účelu § 148 odst. 4 daňového řádu, kdyby se až *ex post* hodnotilo, zda došlo ke stavení prekluzivní lhůty na základě toho, zda byly výsledky mezinárodního dožádání v daňovém řízení využity, či nikoli (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, nebo ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101).

pokračování

[31] Krajský soud se tak v dalším řízení bude povinen znovu zabývat komplexním posouzením běhu prekluzivní lhůty. V součinnosti se žalovaným ověří skutečný okamžik odeslání dotčených mezinárodních dožádání (nikoli pouze datum, kdy došlo k jejich založení do spisového materiálu). Zároveň v součinnosti se žalovaným ověří, zda správce daně před okamžikem formálního zahájení daňové kontroly dne 14. 11. 2014 neučinil další mezinárodní dožádání (nad rámec dvou výše zmiňovaných), která se co do svého obsahu mohla materiálně týkat prověřování plnění za zdaňovací období srpen 2012. Dle takto učiněných zjištění následně vyhodnotí, kdy konkrétně došlo k faktickému zahájení daňové kontroly, od čehož následně odvine nový běh tříleté lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu.

[32] Krajský soud zároveň u všech mezinárodních dožádání, která se budou věcně týkat zdaňovacího období srpen 2012 (tedy minimálně u dvou výše uvedených) posoudí jejich účelnost a věcnou a časovou souvislost tak, aby mohl vyhodnotit, zda zároveň stavila lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. U dvou výše uvedených mezinárodních dožádání Nejvyšší správní soud jejich časovou souvislost se zdaňovacím obdobím srpen 2012 již nyní potvrzuje, v opačném případě by nemohla vést k závěru o materiálním zahájení daňové kontroly za toto zdaňovací období. Pokud jde o účelnost a věcnou souvislost mezinárodních dožádání, Nejvyšší správní soud předběžně uvádí, že jejich účelnosti a věcné souvislosti vše nasvědčuje, neboť se týkala prověřování dodávek niklových katod a ověření, zda nebyly zasaženy podvodem na DPH. Bude však na krajském soudu, aby v dalším řízení potvrdil či vyvrátil tento předběžný náhled, a to v součinnosti s účastníky řízení. Tímto přístupem bude vyloučena překvapivost učiněných závěrů a současně účastníkům nebude odňata možnost se proti nim bránit.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto ve smyslu § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku. Krajský soud se tak bude v dalším řízení opětovně zabývat otázkou uplynutí lhůty pro stanovení daně s ohledem na závazný závěr o dřívějším materiálním (faktickém) zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období srpen 2012 a v návaznosti na to posoudí, zda finanční orgány vydaly rozhodnutí v této lhůtě.

[34] V dalším řízení krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. dubna 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.

předseda senátu