



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **SAFINA, a.s.**, se sídlem Vídeňská 104, Vestec, zastoupená JUDr. Martinem Bohuslavem, advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2024, č. j. 55 Af 1/2022 - 347,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2024, č. j. 55 Af 1/2022 - 347, **se zrušuje** ve výroku **III.** a věc se v tomto rozsahu **vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.
- II. Ve zbylém rozsahu **se** kasační stížnost žalovaného **zamítá**.
- III. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- IV. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

- I. Vymezení věci a rozsudek Krajského soudu v Praze

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 10. 2021, č. j. 40636/21/5300-22442-712600, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem 9 rozhodnutí – platebních výměrů, resp. Dodatečných platebních výměrů Specializovaného finančního úřadu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 12. 11. 2018, č. j. 179947/18/4200-11772-507706, č. j. 180055/18/4200-11772-507706, č. j. 180191/18/4200-11772-507706, č. j. 180208/18/4200-11772-507706, č. j. 180271/18/4200-11772-507706, č. j. 180297/18/4200-11772-507706, č. j. 180314/18/4200-11772-507706, č. j. 180408/18/4200-11772-507706, č. j. 180446/18/4200-11772-507706, kterými správce daně žalobkyni vyměřil (resp. ve dvou případech doměřil, toto rozlišení však není v nynější věci podstatné – pozn. NSS) daň z přidané hodnoty („*DPH*“) za zdaňovací období leden až srpen 2015 a zdaňovací období od 1. 9. 2015 do 29. 9. 2015 (pro zjednodušení dále jen „*září 2015*“) v celkové výši 65 452 676 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 8 932 297 Kč. Správce daně nepřiznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH z přijatých plnění, jejichž předmětem byly drahé kovy, jelikož se dle jeho zjištění účastnila řetězce společností zatíženého podvodem na DPH.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „*krajský soud*“), který toto rozhodnutí výrokem I rozsudku ze dne 22. 11. 2024, č. j. 55 Af 1/2022 – 347, zrušil té v části, kterou žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí správce daně č. j. 179947/18/4200-11772-507706, č. j. 180055/18/4200-11772-507706, č. j. 180191/18/4200-11772-507706, č. j. 180208/18/4200-11772-507706, č. j. 180271/18/4200-11772-507706, č. j. 180297/18/4200-11772-507706, č. j. 180314/18/4200-11772-507706, č. j. 180408/18/4200-11772-507706; výrokem II žalobu ve zbylém rozsahu zamítl; a výrokem III žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 35 036,50 Kč.

[3] Krajský soud se předně zabýval otázkou prekluze stanovení daně. Nejprve zdůraznil, že běh lhůty pro stanovení daně v projednávané věci přerušilo zahájení daňové kontroly, v důsledku čehož začala běžet nová tříletá lhůta. Daňovou kontrolu správce daně zahajoval postupně ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, a to dne 16. 4. 2015 (pro období leden a únor 2015), dne 19. 5. 2015 (pro březen 2015), dne 19. 6. 2015 (pro duben 2015), dne 23. 7. 2015 (pro květen 2015), dne 21. 9. 2015 (pro červen a červenec 2015), dne 20. 10. 2015 (pro srpen 2015) a dne 11. 11. 2015 (pro září 2015). Dále krajský soud uvedl, že správce daně v průběhu daňové kontroly i následně v odvolacím řízení dle pokynů žalovaného odeslal řadu žádostí o mezinárodní spolupráci (dále též „*mezinárodní dožádání*“), přičemž v projednávané věci bylo sporné, zda tyto žádosti byly účelné [a zda tedy měly vliv na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu].

[4] Co se týče těch mezinárodních dožádání, které provedl správce daně během daňové kontroly, krajský soud měl za to, že splňovala požadavky na účelnost a věcnou souvislost s předmětem řízení. Správce daně je provedl, aby získal informace o některých článcích obchodních řetězců, jež ve vztahu k činnosti žalobkyně a příslušným zdaňovacím obdobím identifikoval, přičemž tyto informace mohly být podstatné pro posouzení věci a zároveň je správce daně nemohl získat jiným způsobem. Naopak krajský soud neshledal, že by správce daně mezinárodní dožádání činil pouze za účelem stavění lhůty pro stanovení daně. Skutečnost, že správce daně mezinárodní dožádání neodeslal v tentýž den, bylo podle krajského soudu možné zdůvodnit tím, že postupnými kroky rozplétal několik

pokračování

řetězců, které končily u žalobkyně, zjišťoval informace o řadě daňových subjektů a fyzických osobách a vyhodnocoval mnoho podkladů, které získal jak od žalobkyně, tak v rámci své úřední činnosti. Zároveň krajský soud zdůraznil, že správce daně mezinárodní dožádání neučinil těsně před uplynutím lhůty pro stanovení daně a po jejich odeslání nebyl pasivní, ale naopak si opatřoval další podklady pro vydání rozhodnutí (např. činil místní šetření, vyslýchal svědky, komunikoval s bankami nebo vyzýval žalobkyni k doložení dalších dokladů).

[5] V důsledku těchto mezinárodních dožádání se tedy lhůta pro stanovení daně dle krajského soudu stavěla ve vztahu k zdaňovacím obdobím leden, únor, duben a září 2015 na 258 dnů, ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2015 na 346 dnů, ve vztahu ke zdaňovacím obdobím květen a srpen 2015 na 162 dnů a u zdaňovacích období červen a červenec 2015 na 74 dnů. Proto měla prekluze daně za leden a únor 2015 nastat dne 31. 12. 2018, za březen 2015 dne 2. 5. 2019, za duben 2015 dne 5. 3. 2019, za květen 2015 dne 2. 1. 2019, za červen a červenec 2015 dne 5. 12. 2018, za srpen 2015 dne 1. 4. 2019 a za září 2015 dne 28. 7. 2019. Dne 13. 11. 2018 (tedy v dosud otevřených lhůtách) pak byly žalobkyni doručeny platební výměry, čímž se lhůta pro stanovení daně prodloužila u každého zdaňovacího období o 1 rok.

[6] Pokud jde o mezinárodní dožádání učiněná správcem daně dle pokynů žalovaného v průběhu odvolacího řízení (pro zjednodušení o nich bude zdejší soud dále hovořit, jakoby je provedl přímo žalovaný), otázky v nich položené bylo dle krajského soudu možné rozdělit do dvou kategorií, a to na otázky, které se týkaly obecného fungování obchodů s drahými kovy, a na otázky spojené s konkrétními daňovými subjekty, přičemž se jednalo jak o subjekty, u nichž existovalo podezření na zapojení do daňových podvodů, tak o subjekty, které do daňových podvodů zapojeny nebyly. Jednalo se však zpravidla o subjekty, které s žalobkyní neobchodovaly.

[7] Krajský soud přisvědčil žalobkyni v tom, že mezinárodní dožádání nemá sloužit jen k obecnému vzdělávání správce daně či žalovaného a k získávání obecných informací, které by daňové orgány případně mohly v budoucnu využít. V projednávané věci však shledal takové okolnosti, které odůvodňovaly zjišťování i toliko (zdánlivě) obecných informací, a nikoliv pouze konkrétních okolností týkajících se přesně označených obchodů v předmětných zdaňovacích obdobích. Krajský soud uvedl, že žalobkyně teprve v odvolacím řízení předložila znalecký posudek, ve kterém znalec porovnával obchody žalobkyně s prověřovanými dodavateli a obchody, které žalobkyně uskutečnila se subjekty, jenž správce daně neprověřoval. Žalovaný se následně pokusil porovnat žalobkyni s jinými tuzemskými subjekty, což se ovšem ukázalo jako nedostatečné, jelikož žalobkyně zaujímal v prověřovaných zdaňovacích obdobích významné postavení na tuzemském trhu s drahými kovy a tento trh svou činností výrazně ovlivňovala, což omezovalo okruh subjektů na českém trhu, se kterými by ji bylo možné porovnat. Porovnání proto musel žalovaný založit na zahraničních subjektech, o kterých mohl získat informace pouze prostřednictvím mezinárodních dožádání. Dle krajského soudu tedy byla v projednávané věci i tato „komparativní“ mezinárodní dožádání odeslána účelně.

[8] Dále se krajský soud podrobněji věnoval mezinárodním dožádáním učiněným žalovaným ve vztahu ke společností BEDRA GmbH (se sídlem ve Spolkové republice

Německo) a KGHM Polska Miedź S.A. (se sídlem v Polsku) (dále jen „BEDRA“ a „KGHM“ a také „dožádání BEDRA“ a „dožádání KGHM“), jelikož k nim žalobkyně uplatňovala konkrétní námitky.

[9] V souvislosti s dožádáním KGHM krajský soud shledal nedůvodnou námitku žalobkyně, v níž tvrdila, že toto dožádání bylo neúčelné, jelikož společnost KGHM působí na tzv. „*primárním trhu*“, kdežto prověřované obchody žalobkyně se odehrávaly na tzv. „*sekundárním trhu*“. Dle žalobkyně pak toto dělení spočívalo v tom, že na „*primárním trhu*“ se prodávaly pouze nově vytavené slitky drahých kovů prvnímu zákazníkovi, veškeré další prodeje pak představovaly „*sekundární trh*“, přičemž subjektům působícím výhradně na tomto trhu bylo možné nabídnout horší podmínky, jelikož své zboží nemohly prodat na „*primárním trhu*“. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že mezi takto vymezenými trhy nepanují zásadní rozdíly, neboť i na žalobkyní označovaném „*sekundárním trhu*“ je operováno s burzovní cenou a naopak na „*primárním trhu*“ může být drahý kov prodán za cenu neodvislou od burzovní hodnoty. Dále krajský soud podotkl, že nejméně 64,15 % prověřovaných dodávek žalobkyně tvořily drahé kovy označené renomovanými afineriemi (podniky na zpracování drahých kovů – pozn. NSS), a pro žalovaného tedy bylo podstatné zjistit standardní podmínky obchodování s těmito certifikovanými výrobky. Žalovaný potřeboval ověřit, zda je běžné prodávat certifikované kovy se srážkou (a případně jak velkou), přičemž otázky položené v dožádání KGHM podle krajského soudu směřovaly k tomuto cíli. Dožádání KGHM proto považoval za účelné.

[10] Co se týče dožádání BEDRA, k tomu krajský soud uvedl, že i v tomto dožádání se položené otázky dělily na dva okruhy: konkrétní otázky na fungování společnosti BEDRA a obecné otázky na cenotvorbu při obchodování s drahými kovy. Poté krajský soud zopakoval, že i toto dožádání bylo účelné. Podle krajského soudu měl však žalovaný nejpozději v prosinci 2020 vyhodnotit, zda je třeba dále vyčkávat na odpověď německého správce daně a zda již nemá dostatek relevantních podkladů pro své rozhodnutí. Krajský soud shrnul, že správce daně (prostřednictvím něhož žalovaný činil mezinárodní dožádání – pozn. NSS) urgoval dožádání BEDRA nejprve dne 27. 10. 2020, přičemž dne 10. 11. 2020 obdržel informaci, že německý správce daně provádí šetření a předpokládá, že odpoví koncem prosince 2020. Dne 15. 12. 2020 žalovaný obdržel odpověď na dožádání KGHM, a dožádání BEDRA tak zůstalo jako jediné nevyřízené. Dne 29. 1. 2021 správce daně znovu urgoval dožádání BEDRA, přičemž byl dne 9. 2. 2021 vyrozuměn o tom, že podle německé strany nebude odpověď před koncem března. Dne 7. 4. 2021 správce daně provedl poslední urgenci, ke které se dne 26. 4. 2021 německý správce daně vyjádřil tak, že „*šetření příslušného úřadu stále nejsou ukončena. Z důvodu vyhodnocení obsáhlého materiálu nelze nyní sdělit, kdy bude žádost zodpovězena.*“

[11] Konečnou odpověď na dožádání BEDRA žalovaný obdržel dne 2. 7. 2021. Německý správce daně v ní uvedl, že „*[p]roti zodpovědným osobám firmy Bedra GmbH je vedeno trestněprávní řízení kvůli podezření na daňový únik, pašování, praní špinavých peněz, podvodu apod. V této souvislosti se aktuálně nachází několik obviněných ve vyšetřovací vazbě. Firemní prostory firmy Bedra GmbH byly v březnu kompletně prohlédnuty a byl zajištěn objemný důkazní materiál (přes 4.500 pořadačů z účetnictví; mnoho terabytů dat apod.). V této době se dokumenty procházejí a vyhodnocují. V souvislosti s firmou SAFINA nebyly nalezeny*

pokračování

v účetnictví firmy Bedra GmbH žádné indicie na obchody. Bez dalších údajů a dokumentů z vaší strany můžeme sdělit pouze zápornou odpověď. Z vašich otázek vyplývá, že žádáte většinou o všeobecné odpovědi, které přímo nesouvisí s obchodními vztahy mezi firmou Bedra GmbH a SAFINA. Pokud je to tento případ, prosím o odpovídající sdělení, že potřebujete z naší strany odborné informace týkající se všeobecně obchodů se vzácnými kovy mezi DE a CZ. Dále v této souvislosti sdělují, že jsou také v CZ vedena trestněprávní šetření Státního zastupitelství v Praze a policie kvůli podezření na daňový únik a praní špinavých peněz. Jedná se mimo jiné o to, že firma Bedra GmbH již mnoho let provozuje v Praze provozovnu - což také ukazují naše šetření - a tato nebyla daňově evidována. Co se týče firmy Bedra GmbH byla provedena společná kontrola (CZ, Polsko a Irsko) MLC 205. Z ní vyplynulo, že obchodované zboží bylo zapojeno do celoevropského DPH-podvodu.“

[12] Krajský soud považoval za důležité, že obecné otázky na cenotvorbu byly předmětem více mezinárodních dožádání, přičemž nejpozději k 15. 12. 2020 měl žalovaný ostatní dožádání již vyřízena. Podle krajského soudu tedy bylo možné předpokládat, že nejpozději v tento okamžik měl žalovaný již dostatek informací ohledně obecného fungování obchodu s drahými kovy. Co se týče konkrétních otázek na obchodní praxi společnosti BEDRA, krajský soud zdůraznil, že se nejednalo o prověřování konkrétního obchodu s žalobkyní, ale o informace, které mohly být srovnatelné s jednáním žalobkyně, přičemž dílčí informace o fungování společnosti BEDRA již měl žalovaný ze závěrečné zprávy FMC/205 (zpráva z listopadu 2018 o společné mezinárodní kontrole zaměřené na společnosti obchodující se zlatem včetně společnosti BEDRA – pozn. NSS).

[13] Od konce prosince 2020 tedy dle krajského soudu nebylo již možné považovat další vyčkávání žalovaného na výsledek dožádání BEDRA za účelné. Žalovaný měl podle krajského soudu vyhodnotit, zda je nezbytné, aby na odpověď k dožádání BEDRA vyčkal, a zda tato odpověď může přinést natolik odlišné nebo zásadní zjištění, které by mohlo výsledek řízení ovlivnit. Krajský soud dále zdůraznil, že žalovaný na dožádání BEDRA neobdržel žádnou konkrétní odpověď, přesto vydal své rozhodnutí, aniž by uvedl důvody, proč považoval za účelné na tuto odpověď čekat a proč se nakonec od potřeby získat požadované informace odklonil, když tyto informace v konečné odpovědi nebyly. Zároveň nebylo dle krajského soudu z rozhodnutí žalovaného zřejmé, že by v některé části nemohl bez poskytnuté odpovědi rozhodnout. Krajský soud proto dospěl k závěru, že od 1. 1. 2021 nebylo dožádání BEDRA účelné, a proto stavělo lhůtu pro stanovení daně pouze do 31. 12. 2020.

[14] Žalovaný odeslal mezinárodní dožádání postupně dne 23. 7. 2019, 24. 7. 2019, 26. 8. 2019, 27. 8. 2019 a 3. 12. 2019. Dožádání KGHM odeslal dne 23. 7. 2019 a konečnou odpověď obdržel dne 15. 12. 2020. Dožádání BEDRA žalovaný odeslal dne 24. 7. 2019 a konečnou odpověď obdržel dne 2. 7. 2021. Podle krajského soudu tedy lhůta ke stanovení daně neměla běžet celkem 712 dnů, jelikož však dožádání BEDRA nebylo od 1. 1. 2021 účelné, neběžela lhůta ke stanovení daně pouze 529 dnů. Posledním dnem pro stanovení daně za zdaňovací období leden a únor 2015 tedy byl den 12. 6. 2021, za březen 2015 den 13. 10. 2021, za duben 2015 den 16. 8. 2021, za květen 2015 den 14. 6. 2021, za červen a červenec 2015 den 17. 5. 2021, za srpen 2015 den 12. 10. 2021 a za září 2015 den 8. 1. 2022. Jelikož rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci až dne 1. 11. 2021, byla ve lhůtě pro stanovení daně dle krajského soudu vyměřena pouze daň za zdaňovací období září 2015.

Ohledně platebních výměrů na daň za období leden až srpen 2015, vymezených ve výroku I rozsudku krajského soudu, naopak uplynula lhůta pro stanovení daně ještě před doručením rozhodnutí žalovaného, proto krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného právě ve vztahu k těmto platebním výměrům.

[15] Krajský soud se dále zabýval otázkou prokázání vědomosti žalobkyně ohledně účasti na daňovém podvodu a také tvrzenými procesními vadami. Námitky, které žalobkyně v této souvislosti uplatňovala shledal nedůvodnými (Nejvyšší správní soud tyto závěry krajského soudu podrobněji nerekapituluje, neboť nejsou významné pro posouzení nyní projednávaných kasačních stížností). Krajský soud tedy zrušil rozhodnutí žalovaného ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až srpen 2015 z důvodu marného uplynutí lhůty pro stanovení daně a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2015 pak žalobu zamítl jako nedůvodnou. O náhradně nákladů řízení krajský soud rozhodl tak, že žalobkyni přiznal náhradu účelně vynaložených nákladů v plném rozsahu, jelikož byla žalobkyně úspěšná téměř v celém rozsahu.

[16] Proti rozsudku krajského soudu podali žalovaný i žalobkyně kasační stížnosti.

II. Kasační stížnost žalovaného, vyjádření žalobkyně a replika žalovaného

[17] Žalovaný napadá výroky I a III rozsudku krajského soudu z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[18] V kasační stížnosti předně upozorňuje na to, že krajský soud v napadeném rozsudku kritizoval rovněž to, že žalovaný svůj postup ohledně dožádání BEDRA dostatečně nezdůvodnil, neshledal však rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Podle žalovaného tedy není sporná otázka kvality odůvodnění jeho rozhodnutí, ale otázka, zda dožádání BEDRA ode dne 1. 1. 2021 pozbylo účinky na běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

[19] Žalovaný tvrdí, že společnost BEDRA nebyla jen jedním z množiny dožadovaných subjektů, ale naopak představovala velmi přesný srovnatelný subjekt, jelikož byla rozsahem své činnosti a velikostí obdobná žalobkyni a stejně jako v případě žalobkyně se jednalo o afinerii. Těšila se tedy určitému „*výsadnímu postavení*“ mezi srovnávanými subjekty a žalovaný očekával, že podrobné informace o jejím fungování budou hrát v odůvodnění jeho rozhodnutí významnou roli. Nadto podle žalovaného na přelomu let 2020 a 2021 nepanovala situace, v níž by bylo možné nabýt důvodný předpoklad, že výsledek dožádání BEDRA nebude uspokojivý. Společnost BEDRA byla prověřována německými orgány, a žalovaný proto předpokládal, že německý správce daně bude disponovat informacemi, s jejichž pomocí bude schopen pokládané otázky odpovědět.

[20] Důvodný předpoklad negativního výsledku dožádání BEDRA podle žalovaného neplynul ani z dosavadních výsledků ostatních mezinárodních dožádání. V závěru prosince 2020 žalovaný disponoval odpověďmi na deset z jedenácti žádostí o mezinárodní spolupráci, přičemž pouze ve třech z nich zaujal zahraniční správce daně odmítavý postoj založený na restriktivní interpretaci nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení č. 904/2010“). Ve zbylých případech se zahraniční správci daně zabývali rozeslanými žádostmi věcně.

pokračování

Navíc podle žalovaného nebylo možné negativní výsledek dožádání BEDRA předpokládat ani ze samotného počínání německého správce daně, který při vyřizování jednotlivých dožádání nepostupoval jednotně a ve většině svých reakcí nepřistoupil k restriktivní interpretaci nařízení č. 904/2010. Konkrétně v průběhu dožádání BEDRA pak německý správce daně v reakcích na urgence žalovaného opakovaně informoval o probíhajícím prověřování společnosti BEDRA a deklaroval budoucí zaslání odpovědi; přitom nenaznačil, že by věcné reakci bránila jakákoliv překážka. Pokud tedy měl výhrady vůči souladu dožádání BEDRA s nařízením č. 904/2010, mohl odpověď na toto dožádání odmítnout již v těchto okamžicích. Obsah reakcí německého správce daně na první dvě urgence také dle žalovaného vyvolával dojem, že lze věcnou odpověď na dožádání BEDRA z jeho strany očekávat v řádu týdnů či jednotek měsíců.

[21] Krajský soud podle žalovaného hodnotil účelnost dožádání BEDRA v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu zpětně v závislosti na jeho výsledku, resp. míře, v jaké se jeho výsledek promítl do odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Žalovaný v této souvislosti připomíná, že přestože německý správce daně ve své odpovědi na dožádání BEDRA poskytl i drobné informace o průběhu vyšetřování společnosti BEDRA v Německu, zodpovězení položených otázek odmítl. Odpověď na dožádání BEDRA tedy neobsahovala téměř žádné informace, které by bylo možné v odůvodnění rozhodnutí žalovaného využít. Žalovaný tak byl dle svých tvrzení ze strany německého správce daně postaven „*před hotovou věc*“ a byl nucen pracovat pouze s omezenými podklady, které měl k dispozici již před odesláním dožádání BEDRA. Skutečnost, že výstupy z proběhlého mezinárodního dožádání nebylo nakonec objektivně možné promítnout do meritorních závěrů rozhodnutí žalovaného, podle něj nevypovídá o účelnosti řádného dokončení tohoto dožádání (tj. vydáním rozhodnutí až po doručení konečné odpovědi) a promítnutí této skutečnosti do jejího zpětného hodnocení je v rozporu se smyslem § 148 odst. 4 daňového řádu. Podoba výsledku dožádání BEDRA závisela podle žalovaného výhradně na vůli německého správce daně, a proto ji nelze klást k tíži žalovanému, který neměl možnost si poskytnutí potřebných informací vynutit.

[22] Žalovaný také nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že se při vydání svého rozhodnutí „*odklonil*“ od potřeby získat informace zjišťované prostřednictvím dožádání BEDRA. Výsledkem tohoto dožádání nebyla dle žalovaného neúplná odpověď, u níž by bylo namístě usilovat o její doplnění, nýbrž odpověď vyjadřující odmítavý postoj německého správce daně opírající se o formální důvod (tj. absenci spojení mezi společností BEDRA a žalobkyní). Žalovaný s tímto postojem německého správce daně nesouhlasil, nebylo však v jeho silách jej přesvědčit o opaku a přimět jej k zaslání požadovaných informací. Krajský soud podle názoru žalovaného jeho situaci nemístně zaměňuje se situací, v níž se správce daně sám rozhodne nevyčkat na odpověď na odeslanou žádost a vydá rozhodnutí o stanovení daně ještě před jejím doručením, čímž žádost učiní od počátku neúčelnou.

[23] Bez ohledu na (ne)správnost závěrů krajského soudu ohledně uplynutí lhůty pro stanovení daně žalovaný namítá, že krajský soud ve výroku III napadeného rozsudku chybně stanovil výši náhrady nákladů řízení přiznanou žalobkyni. Napadeným rozsudkem bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného v rozsahu stanovení daně za 8 z 9

zdaňovacích období. Žalobkyně tedy byla v řízení úspěšná z 8/9, přičemž tuto míru procesního úspěchu je pro účely náhrady nákladů řízení nutné snížit o míru jejího neúspěchu (resp. úspěchu žalovaného), tedy o 1/9. Krajský soud měl proto žalobkyni přiznat právo na náhradu pouze ve výši 7/9 z účelně vynaložených nákladů.

[24] Žalobkyně se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného ztotožňuje se závěry krajského soudu ohledně uplynutí lhůty pro stanovení daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až srpen 2015 a kasační námitky žalovaného považuje za nepřipadné. Dále uvádí, že vedle dožádání BEDRA byly v odvolacím řízení další tři žádosti o mezinárodní spolupráci adresované německému správci daně, který ani v jednom případě na obecné dotazy ohledně cenotvorby neodpověděl. Žalovaný tedy podle žalobkyně věděl, jaký je přístup německého správce daně k dané věci a pravděpodobnost, že by se výsledek dožádání BEDRA od předchozích dožádání zásadně lišil, byla dle jejího názoru minimální. Podle žalobkyně zde tedy nebyl reálný předpoklad, že by dožádání BEDRA mohlo přinést relevantní informace. Dále žalobkyně poukazuje na rozpor v tvrzení žalovaného, který ve svém rozhodnutí a později i ve vyjádření k žalobě tvrdil, že odpověď německého správce daně na dožádání BEDRA přinesla hodnotné informace, které jednoznačně svědčily o nestandardnosti transakcí žalobkyně, a nyní v kasační stížnosti tato tvrzení popírá, neboť uvádí, že daná odpověď neobsahovala téměř žádné informace, jichž by bylo možné využít. Ve zbylé části vyjádření žalobkyně opakuje argumentaci ze své kasační stížnosti (která je shrnuta níže) a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného zamítl.

[25] Žalovaný zaslal Nejvyššímu správnímu soudu v reakci na vyjádření žalobkyně obsáhlou repliku, v níž trvá na účelnosti dožádání BEDRA a dále opakuje svou argumentaci z kasační stížnosti a z vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně (viz níže).

III. Kasační stížnost žalobkyně, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[26] Žalobkyně napadá výrok II rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[27] Ve své kasační stížnosti žalobkyně uvádí, že se s ohledem na procesní ekonomii rozhodla dále nerozporovat závěry ohledně její vědomosti o zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. Žalobkyně tedy výslovně rozporuje pouze závěry krajského soudu ve vztahu k otázce uplynutí lhůty pro stanovení daně. Dle jejího názoru byla relevantní mezinárodní dožádání (zejména dožádání KGHM a dožádání BEDRA) od počátku neúčelná. Nemohla tak mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně, která proto i v případě zdaňovacího období září 2015 uplynula ještě před doručením rozhodnutí žalovaného. Konkrétně žalobkyně uvádí tři pochybení, kterých se měl krajský soud údajně dopustit.

[28] **Zaprvé** krajský soud podle žalobkyně chybně posoudil odeslání žádostí o mezinárodní spolupráci v odvolacím řízení jako účelné, avšak nezabýval se tím, zda má tento institut vůbec sloužit k účelu, jakého se v projednávané věci snažil docílit žalovaný. Dle žalobkyně žádosti o mezinárodní spolupráci neměly právní základ, obsahovaly dotazy obecného charakteru směřující na zahraniční společnosti nefigurující v prověřovaných

pokračování

řetězcích, bez vazby na žalobkyni a konkrétní přeshraniční plnění. Z preambule nařízení č. 904/2010 (žalobkyně z ní cituje konkrétní pasáže) přitom dle žalobkyně vyplývá, že v něm upravené formy mezinárodní spolupráce (včetně mezinárodního dožádání) slouží k výměně konkrétních informací o konkrétních přeshraničních transakcích.

[29] O nezákonnosti dotazů pokládaných žalovaným v žádostech o mezinárodní spolupráci během odvolacího řízení podle žalobkyně svědčí i odpovědi zahraničních správců daně, kteří „*v drtivé většině*“ případů upozornili na skutečnost, že se dotazy netýkají konkrétních transakcí mezi stěžovatelkou a danou zahraniční společností. Žalobkyně tedy tvrdí, že žádné z mezinárodních dožádání učiněných v odvolacím řízení nemohlo prodloužit lhůtu pro stanovení daně, jelikož, aby mohlo být dožádání účelné, musí dle jejího názoru existovat vysoká pravděpodobnost, že jeho prostřednictvím dojde k opatření informací zásadních pro správné stanovení daně. V případě dožádání odeslaných bez právního základu byla tato pravděpodobnost „*zcela minimální*“.

[30] **Zadruhé** krajský soud podle žalobkyně nesprávně vyhodnotil, že se dožádání BEDRA stalo neúčelným až v okamžiku, kdy již správce daně disponoval odpověďmi na zbývající mezinárodní dožádání, ve kterých pokládal identické dotazy, ačkoliv dožádání BEDRA od počátku nesplňovalo žádnou z podmínek na účelnost vyplývajících z judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně konkrétně odkazuje na rozsudek ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021 - 75, ve věci Podravka Lagris a. s. (dále jen „*rozsudek NSS ve věci Podravka*“), ve kterém Nejvyšší správní soud shledal neúčelným takové dožádání, které nesměřovalo ke zjištění nových informací a před jehož podáním relevantní informace správci daně poskytla již tehdejší stěžovatelka. Tvrdí, že informace o společnosti BEDRA se daňové orgány prostřednictvím mezinárodních dožádání snažily získat již v roce 2015, přičemž správce daně podrobně zmapoval podvodné řetězce, do kterých byla společnost BEDRA zapojena, včetně všech jejích znaků. Tomu podle žalobkyně nasvědčuje i skutečnost, že v jiných řízeních žalovaný či správce daně odmítli provést výslechy zástupců společnosti BEDRA k otázkám ohledně faktického průběhu jejích transakcí, jelikož tyto výslechy považovali za nadbytečné, a dále skutečnost, že z iniciativy české finanční správy byla provedena mezinárodní daňová kontrola zaměřená na činnost společnosti BEDRA, jejíž výsledky jsou shrnuty v závěrečné zprávě FMC/205. Žalobkyně tak má za to, že většinou informací, které se žalovaný snažil v rámci prvního okruhu dotazů (dotazy mířené konkrétně na činnost společnosti BEDRA – pozn. NSS), již disponoval.

[31] **Zatřetí** žalobkyně tvrdí, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že se její obchodní model zásadně neliší od modelu společnosti KGHM, a v důsledku toho vyhodnotil, že dotazy v dožádání KGHM byly způsobilé přispět ke zjištění informací o běžném fungování obchodů s drahými kovy a byly relevantní pro předmět daňové kontroly. Krajský soud se podle žalobkyně chybně domníval, že předmětem prověřovaných transakcí byly certifikované výrobky zahraničních afinérií, přičemž se však dle tvrzení žalobkyně jednalo výhradně o drahé kovy, které nebyly opatřeny certifikátem. Absence certifikátu má pak dle žalobkyně zásadní vliv na cenu, za kterou je slitek kovu obchodován. Zároveň žalobkyně tvrdí, že žalovaný již 20. 8. 2019 obdržel na dožádání KGHM částečnou odpověď, ve které mu zahraniční správce daně sdělil, že není schopen požadované informace poskytnout. Již v tento moment tedy měl žalovaný vyhodnotit, že je neúčelné na dodatečné informace čekat.

[32] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu (v rozsahu, v jakém jej žalobkyně napadá) a odkazuje na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Dále nesouhlasí s tím, že by mezinárodní dožádání v odvolacím řízení byla od počátku neúčelná a že by neměla právní základ, jak tvrdí žalobkyně. Podotýká, že pouze ve čtyřech z jedenácti mezinárodních dožádání zahraniční správci daně zaujali restriktivní výklad nařízení č. 904/2010, a ve zbylých sedmi případech se naopak zabývali rozeslanými žádostmi věcně. Ve dvou ze čtyř případů takto podle žalovaného postupoval i německý správce daně a v jednom ze dvou také italský správce daně, o jejichž odmítavý postoj žalobkyně svou argumentaci opírá.

[33] Pokud jde o společnost BEDRA, žalovaný nepopírá, že o charakteru fungování této společnosti měl již před odesláním dožádání BEDRA jisté povědomí, což jej ostatně vedlo i k závěru, že by společnost BEDRA mohla být vhodným případem negativní odchylky od běžné obchodní praxe. Toto povědomí žalovaného však dle jeho tvrzení nebylo dostačující pro vytvoření komplexní představy o fungování společnosti BEDRA pro účely jejího začlenění do celkového obrazu o podobě běžné praxe.

[34] K účelnosti dožádání KGHM žalovaný uvádí, že žalobkyně ve své kasační stížnosti přeceňuje význam jejího dělení trhu na „*primární*“ a „*sekundární*“ a přitom pomíjí skutečnost, že její obchodní praxe se vymykala obecným zvyklostem jakéhokoli standardního obchodu s drahými kovy. Případné rozdíly mezi primárním a sekundárním trhem navíc bylo podle žalovaného možné zohlednit až v rámci hodnocení informací získaných na základě mezinárodních dožádání, nemohly však vést k závěru o neúčelnosti dožádání KGHM. Co se týče částečné odpovědi na dožádání KGHM, kterou žalobkyně ve své kasační stížnosti zmiňuje, ta byla podle žalovaného pouze výsledkem dílčího nedorozumění, jelikož polský správce daně sice uvedl, že není schopen poskytnout odpovědi na položené otázky z důvodu absence přímého vztahu mezi žalobkyní a společností KGHM, vzápětí však dodal, že je připraven zaslat informace o podmínkách obchodu společností KGHM s jinými subjekty (tedy ty informace, o které žalovaný žádal). V závěru vyjádření žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobkyně zamítl.

[35] V replice na vyjádření žalovaného žalobkyně opakuje svou argumentaci ohledně absence právního základu mezinárodních dožádání provedených v odvolacím řízení. Dále žalobkyně uvádí, že částečná odpověď na dožádání KGHM potvrzuje její tvrzení ohledně neúčelnosti tohoto dožádání. Polský správce daně v ní totiž uvedl, že může poskytnout informace o transakcích, v nichž společnost KGHM vystupovala jako zpracovatel, resp. prodejce kovů. Žalobkyně však v prověřovaných transakcích vystupovala v pozici kupujícího. Nejednalo se tedy podle žalobkyně o srovnatelné transakce.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[36] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že byly podány včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobami oprávněnými (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, za žalovaného jedná pověřená osoba s příslušným vysokoškolským právníckým vzděláním a žalobkyně je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasačních stížností (§ 109

pokračování

odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

IVa. Posouzení kasační stížnosti žalobkyně

[37] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační stížností žalobkyně, jelikož ta ve své kasační stížnosti tvrdí, že lhůta pro stanovení daně v projednávané věci uplynula dříve, než jak to v napadeném rozsudku stanovil krajský soud. Pokud by se tedy zdejší soud s jejími námitkami ztotožnil, bylo by již nadbytečné zabývat se kasačními námitkami žalovaného, který naopak tvrdí, že lhůta pro stanovení daně uplynula později, než uvedl krajský soud v napadeném rozsudku.

[38] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň 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.*

[39] Podle § 148 odst. 3 téhož zákona *byla-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.*

[40] Podle § 148 odst. 4 písm. f) téhož zákona *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.*

[41] Nejvyšší správní soud úvodem podotýká, že žalobkyně (přestože byla v řízení zastoupena právním profesionálem – advokátem) uvádí v podstatné části své kasační stížnosti zavádějící či přímo nepravdivé argumenty, které se navíc mnohdy mýlí s podstatou věci (viz např. odstavec [45] nebo odstavce [48] až [50] tohoto rozsudku). Její argumentace se pak v důsledku toho nejvíce jako přesvědčivá.

[42] Žalobkyně ve své kasační stížnosti předně namítá, že žádné z mezinárodních dožádání provedených v odvolacím řízení nemohlo stavět lhůtu pro stanovení daně, jelikož všechna tato dožádání byla neúčelná. Nejvyšší správní soud však tuto námitku neshledal důvodnou.

[43] V rozsudku NSS ve věci *Podravka* Nejvyšší správní soud shrnul závěry dosavadní judikatury a uvedl, že k tomu, aby mělo mezinárodní dožádání účinek na stavění lhůty pro stanovení daně, musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce a požadované informace či důkazy nesmějí být zjevně nadbytečné. Úspěšnost mezinárodního dožádání dle citovaného rozsudku není rozhodující.

[44] Neúčelnost mezinárodních dožádání žalobkyně vyvozuje z toho, že dle jejího názoru nařízení č. 904/2010 neumožňuje žádat o poskytnutí obecných informací ohledně společností nezapojených do prověřovaných obchodních řetězců. V této souvislosti

pak v kasační stížnosti odkazuje na některé části preambule nařízení č. 904/2010. Nejvyšší správní soud však podotýká, že preambule sice může sloužit jako určité vodítko při výkladu nařízení, není však sama závazná. Podstatné je proto, co je uvedeno v normativní části nařízení. Podle čl. 1 odst. 1 nařízení č. 904/2010 toto nařízení stanoví pravidla a postupy, jež umožňují výměnu **všech informací**, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Na uvedené pak navazuje také čl. 7 odst. 1 téhož nařízení, dle kterého *na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán informace podle článku 1 **včetně** (tj. nikoliv výlučně) veškerých informací týkajících se konkrétního případu či konkrétních případů.*

[45] Skutečnost, že by nařízení č. 904/2010 umožňovalo pouze výměnu informací o konkrétních přeshraničních transakcích, dále nevyplývá ani z judikatury Soudního dvora Evropské unie. Ten například v rozsudku ze dne 30. 9. 2021, ve věci C-186/20, *HYDINA SK s.r.o.*, uvedl, že „*cílem nařízení č. 904/2010 je umožnit správní spolupráci za účelem výměny informací, které mohou být pro daňové orgány členských států nezbytné*“, a dále v rozsudku ze dne 20. 6. 2018, ve věci C-108/17, *Enteco Baltic*, uvedl, že „[č]lánek 7 odst. 1 téhož nařízení konkrétně stanoví, že za tímto účelem poskytne dožádaný orgán na žádost vnitrostátního orgánu **veškeré informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH**“. Není tedy pravdou, že by nařízení č. 904/2010 neumožňovalo pokládat obecné dotazy na společnosti nefigurující v prověřovaných obchodních řetězcích, pokud tyto dotazy mohou pomoci bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH.

[46] Není také pravdou, že by zahraniční správci daně „*v drtivé většině*“ případů upozorňovali na absenci konkrétních transakcí mezi žalobkyní a danými zahraničními společnostmi. Ze správního spisu zdejší soud zjistil, že zahraniční správci daně odmítli zodpovědět dotazy žalovaného s poukazem na absenci obchodních vztahů s žalobkyní pouze ve 4 případech z celkem 11 dožádání provedených v odvolacím řízení. V ostatních případech zahraniční správci daně buďto položené dotazy zodpověděli, nebo uvedli, že požadovanými informacemi nedisponují. Pokud v těchto případech zahraniční správci daně zmiňovali absenci obchodních vztahů mezi žalobkyní a danou zahraniční společností, jednalo se o pouhé informační sdělení, nikoliv o překážku v poskytnutí požadovaných informací.

[47] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že žádosti o mezinárodní spolupráci žalovaný v odvolacím řízení odeslal v reakci na odvolací námitky žalobkyně a jí předložený znalecký posudek, kterými zpochybňovala závěr správce daně, že drahé kovy nakupovala za nestandardně nízké ceny. Žalovaný se tedy musel zabývat tím, jaká byla v rozhodném období standardní obchodní praxe na trhu s drahými kovy, což zjišťoval srovnáním obchodní praxe relevantních subjektů na trhu. Jelikož však na domácím trhu nebyl dostatek relevantních subjektů pro srovnání (což žalobkyně nijak nerozporuje), musel se žalovaný – jak také uvedl krajský soud – uchýlit ke srovnávání zahraničních subjektů, o nichž mohl získat informace zpravidla pouze prostřednictvím mezinárodních dožádání. Nejvyšší správní soud nemá tomuto postupu žalovaného ani jeho posouzení krajským soudem co vytknout. Srovnání obchodní praxe relevantních subjektů působících na trhu s drahými kovy mohlo nepochybně přispět k lepšímu poznání standardní obchodní praxe na tomto trhu. Totéž platí pro zjišťování obchodní praxe subjektů, o kterých měl žalovaný podezření, že se účastnily podvodu na DPH. I takové negativní zjištění (co nebylo standardní praxí)

pokračování

totiž mohlo v konečném důsledku a v kombinaci s jinými důkazy přispět k poznání standardní obchodní praxe. Zároveň, pokud na domácím trhu nepůsobil dostatek srovnatelných subjektů, a nebylo tedy možné získat dostatečný „reprezentativní vzorek“, považuje zdejší soud – stejně jako krajský soud – za logické, že žalovaný do srovnání zahrnul i zahraniční subjekty působící v jiných členských státech Evropské unie.

[48] S ohledem na výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud shrnuje, že v nyní projednávané věci byla naplněna kritéria shrnutá zdejším soudem v odkazovaném rozsudku NSS ve věci *Podravka*, tedy že v odvolacím řízení existovala objektivní potřeba mezinárodních dožádání. Žalovaný totiž potřeboval získat informace o zahraničních subjektech působících na trhu s drahými kovy za účelem zjištění standardní obchodní praxe na tomto trhu. Požadované informace nebyly zjevně nadbytečné, jelikož žalobkyně v odvolání kvalifikovaně zpochybnila skutková zjištění správce daně ohledně podoby obvyklé obchodní praxe a žalovaný se musel s jejími námitkami vypořádat a provést další dokazování. Nic naopak nenasvědčuje tomu, že by mezinárodní dožádání v odvolacím řízení byla provedena účelově, pouze s úmyslem zastavit běh lhůty pro stanovení daně. Krajský soud proto nepochybil, pokud dospěl k závěru, že odeslání žádostí o mezinárodní spolupráci v odvolacím řízení bylo účelné a mělo účinky podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Výjimku z výše uvedeného závěru představuje pouze dožádání BEDRA, kterému se Nejvyšší správní soud věnuje níže.

[49] Nejvyšší správní soud se dále neztotožňuje ani s námitkou, ve které žalobkyně tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil dožádání KGHM jako způsobilé přispět ke zjištění informací o běžném fungování obchodů s drahými kovy. Žalobkyně ve své námitce pomíjí, že účelem mezinárodních dožádání v odvolacím řízení nebylo pouze zjistit informace o obchodní praxi subjektů v obdobném postavení jako žalobkyně, ale zjistit obvyklou obchodní praxi na trhu s drahými kovy jako takovém. I zjištění ohledně obvyklé praxe subjektů vyskytujících se zpravidla na jiném místě obchodního řetězce než žalobkyně totiž mohla být (a také byla) pro rozhodnutí žalovaného významná, jak je uvedeno níže.

[50] Jak správně poukázal krajský soud, ze skutkového stavu zjištěného daňovými orgány totiž vyplývá, že nejméně 64,15 % z prověřovaných dodávek drahých kovů tvořilo zboží označené renomovanými afineriemi, přičemž zároveň bylo prokázáno, že se nejednalo o padělky. Ceny, za které žalobkyně vykupovala toto „značkové zboží“ od svých dodavatelů (kteří kovy sami nezpracovávali), považoval správce daně za nestandardně nízké. Žalovaný tedy mimo jiné zjišťoval, za jakou cenu žalobkyně vykupované kovy prodávají výrobní afinerie (mezi které společnost KGHM patří) a zda je možné tyto kovy následně ziskově dále prodat za cenu, za kterou je žalobkyně nakupovala. Jak rovněž uvedl krajský soud, ze skutkových zjištění vyplynulo, že tomu tak nebylo a že dodavatelé žalobkyně jí museli zboží prodávat se ztrátou, aniž by pro to existovalo logické vysvětlení (jiné, než že se jedná právě o daňový podvod).

[51] Tvrzené odlišnosti mezi žalobkyní a společností KGHM, resp. trhy, na kterých obě tyto společnosti působily, proto nemohly mít vliv na relevantnost zjišťovaných informací pro rozhodnutí žalovaného.

[52] Pokud krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že předmětem prověřovaných obchodů žalobkyně byly certifikované výrobky, Nejvyšší správní soud má za to, že se jednalo o pouhé nepřesné vyjádření. V odstavci 50 napadeného rozsudku totiž krajský soud uvedl, že „je zřejmé, že (minimálně) 64,15 % z prověřovaných dodávek tvořily **drahé kovy označené renomovanými afineriemi**. Prověřování dodavatelé žalobkyně tedy dodávali žalobkyni v podstatném rozsahu **originální slitky drahých kovů od renomovaných afinerií**“, a dále že „[ž]alovaný prokázal, že žalobkyně nakupovala od svých dodavatelů ve značném rozsahu tzv. **značkové komodity**“. Následně v odstavci 51 napadeného rozsudku krajský soud sice uvedl, že „bylo podstatné zjišťovat standardní podmínky obchodování s **certifikovanými výrobky**, které byly v dominantním rozsahu předmětem prověřovaných obchodů žalobkyně“, vzápětí však dodal, že „[p]okud se tedy žalovaný v mezinárodních dožádáních dotazoval, optikou žalobkyně, na ‚pouze‘ primární trh, nezakládá to neúčelnost dožádání, neboť bylo prokázáno, že významnou část obchodované komodity tvořily **ryzí kovy označené renomovanými afineriemi**.“ Z uvedeného je tedy zjevné, že „certifikovanými výrobky“ jsou myšleny právě slitky drahých kovů s označením od renomovaných afinerií bez ohledu na to, zda žalobkyně fakticky disponovala certifikáty či nikoliv.

[53] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že krajský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že dožádání KGHM bylo účelné a mělo účinky podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

[54] S ohledem na výše uvedené a na rozsah kasační stížnosti žalobkyně je nadbytečné, aby se Nejvyšší správní soud zabýval jejími námitkami vůči posouzení účelnosti dožádání BEDRA. Žalobkyně totiž kasační stížností napadá pouze výrok II rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období září 2015. Lhůta pro stanovení daně za toto období by bez zohlednění mezinárodních dožádání uplynula dne 28. 7. 2020. Dožádání KGHM bylo odesláno dne 23. 7. 2019 a žalovaný na něj obdržel odpověď dne 15. 12. 2020. Samotné dožádání KGHM tedy stavělo běh lhůty pro stanovení daně po dobu 512 dní, v důsledku čehož se lhůta pro stanovení daně za období 2015 prodloužila do dne 22. 12. 2021. Rozhodnutí žalovaného bylo žalobkyni doručeno dne 1. 11. 2021. Ani případná neúčelnost dožádání BEDRA by tedy neměla vliv na zákonnost žalobkyní napadené části rozsudku krajského soudu.

[55] Kasační stížnost žalobkyně tedy není důvodná.

IVb. Posouzení kasační stížnosti žalovaného

[56] Žalovaný ve své kasační stížnosti nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že se dožádání BEDRA od 1. 1. 2021 stalo neúčelným, neboť žalovaný v té době již měl disponovat dostatkem informací ohledně standardní obchodní praxe na trhu s drahými kovy a současně mohl očekávat negativní odpověď německého správce daně.

[57] Nejvyšší správní soud na úvod považuje za vhodné se vyjádřit k otázce účelnosti samotného odeslání dožádání BEDRA, což zpochybňuje žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného. Soud též připomíná, že podle rozsudku NSS ve věci *Podravka*, aby byla osvědčena relevance mezinárodního dožádání pro běh lhůty pro stanovení daně, tak: „(a) zde musí existovat **objektivní potřeba mezinárodní spolupráce**,

pokračování

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“ (odstavec 31 odkazovaného rozsudku).

[58] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že v dožádání BEDRA žalovaný položil německému správci daně tyto otázky:

„1. Bylo u Vašeho plátce v rámci daňového řízení zjištěno, že byl součástí obchodního řetězce, který byl zatížen podvodem na DPH (komodita drahých kovů)?

2. V čem tento podvod přesně spočíval? Žádáme o podrobnou informaci, jaký byl mechanismus zjištěného podvodu na DPH.

3. Jakým způsobem se tohoto podvodu účastnil Váš plátce? Jaká byla konkrétně role Vašeho plátce ve zmapovaném obchodním řetězci.

4. Byla součástí tohoto obchodního řetězce i fungující afinerie? V případě, že ano, uveďte její identifikaci a v čem konkrétně spočívalo zapojení této afinerie do podvodného řetězce.

5. Jaké nestandardnosti se u těchto řetězců vyskytovaly? Byla součástí zjištěných nestandardností i nízká cena drahých kovů? Došlo ve zmapovaném obchodním řetězci k situaci, kdy u některého z těchto článků došlo ke snížení ceny drahých kovů?

6. Zabýval se správce daně tím, jaká byla standardní cena drahých kovů Ag, Pt, Pd, Rh v letech 2014 a 2015?

7. Jaká byla dle zjištění správce daně standardní cena při nákupu drahých kovů Ag, Pt, Pd, Rh v letech 2014 a 2015? (např. standardní srážka/přirážka z ceny na dané burze).

8. Jaká byla dle zjištění správce daně standardní cena při prodeji drahých kovů Ag, Pt, Pd, Rh v letech 2014 a 2015? (např. standardní srážka/přirážka z ceny na dané burze).“

[59] Žalovaný ve své kasační stížnosti tvrdí, že společnost BEDRA zaujímala mezi ostatními srovnávanými subjekty „výsadní postavení“, neboť se stejně jako u žalobkyně jednalo o afinerii. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že výše uvedené otázky v dožádání BEDRA však takovou skutečnost nereflektují, naopak se jedná o totožné otázky, které žalovaný pokládal i v dalších žádostech o mezinárodní spolupráci (zaměřujících se na zahraniční společnosti, u nichž bylo podezření na zapojení do podvodů na DPH). Nadto, uvedené otázky nereflektují ani to, že žalovaný, jak sám připouští v kasační stížnosti, již disponoval určitými informacemi o působení společnosti BEDRA před odesláním žádosti o mezinárodní spolupráci, a to zejména díky mezinárodní kontrole ukončené v listopadu 2018, která se zaměřovala na obchodní řetězce, v nichž figurovala mimo jiné i společnost BEDRA.

[60] Ze závěrečné zprávy FMC/205 o této kontrole, která je součástí správního spisu, vyplývá, že společnost BEDRA „podporovala systém podvodu na DPH tím, že dodávala do podvodných řetězců“ a dále, že „brála v systému roli brokera“. V závěrečné zprávě je také uvedeno, že „zboží pořízené od Buffer společností bylo za nižší než pořizovací cenu prodáno do B. GmbH (společnost BEDRA – pozn. NSS), což mělo za následek vyšší náklady než výnosy u kontrolovaných společností“. S ohledem na uvedené, je tedy zjevné,

že ohledně otázek 1, 3 a části otázky 5 neexistovala v případě dožádání BEDRA objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, jelikož žalovaný již před odesláním dožádání věděl, že společnost BEDRA byla součástí obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH, že v tomto řetězci hrála roli brokera a že součástí nestandardností byla i nízká cena (resp. nižší než pořizovací cena) pořizovaného zboží. Žalovaný dále již před odesláním dožádání BEDRA věděl, že společnost BEDRA je afinerií, neboť právě tím mimo jiné zdůvodňoval „výsadní postavení“ této společnosti a význam mezinárodního dožádání. Nadbytečná se proto jeví i otázka 4 ohledně zapojení fungující afinerie do obchodního řetězce, neboť takovou afinerií byla právě společnost BEDRA a každého obchodního řetězce, kterého se tato společnost účastnila, se tak účastnila i fungující afinerie.

[61] Ze závěrečné zprávy FMC/205 dále vyplývá, že daňové orgány vedly kontroly u českých daňových subjektů, které figurovaly v obchodních řetězcích spolu se společností BEDRA, přičemž předmětem těchto daňových kontrol byly právě uvedené obchodní řetězce. Tato skutečnost je Nejvyššímu správnímu soudu ostatně známá z jeho úřední činnosti, neboť rozhodnutí daňových orgánů, která na uvedené daňové kontroly navazovala, byla správními soudy přezkoumávána (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 9 Afs 302/2018 – 44; ze dne 29. 6. 2023, č. j. 10 Afs 193/2021 – 67; ze dne 26. 7. 2021, č. j. 10 Afs 179/2019 – 51; nebo ze dne 8. 11. 2022, č. j. 7 Afs 348/2020 – 43). Žalovaný tedy musel mít již v době odeslání dožádání BEDRA informace o tom, v čem spočíval podvod na DPH, jehož se společnost BEDRA účastnila, za jaké (neobvykle nízké) ceny tato společnost pořizovala zboží, a jaké nesrovnalosti se v daných obchodních řetězcích vyskytovaly, jelikož tyto skutečnosti musel zkoumat v řízeních vedených s jinými daňovými subjekty, které se společností BEDRA obchodovaly. Jinými slovy, žalovaný již disponoval v materiálním slova smyslu také odpověďmi na otázky 2 a 5 v dožádání BEDRA, a ve vztahu k těmto otázkám tedy rovněž neexistovala objektivní potřeba mezinárodní spolupráce ve smyslu bodu (a) testu účelnosti dožádání dle rozsudku NSS ve věci *Podravka*.

[62] Žalovaný v kasační stížnosti tvrdí, že k dožádání BEDRA přistoupil, protože se mu jeho dosavadní informace o působení této společnosti jevily jako nedostatečné. To je však jen obecné tvrzení. Vzhledem k výše uvedenému není jasné, jaké **konkrétní** nové informace chtěl prostřednictvím dožádání BEDRA o společnosti BEDRA získat. Pokud mělo být účelem dožádání BEDRA rozšíření množství informací o společnosti BEDRA (např. o informace ohledně jejího obchodování s jinými subjekty, než které české daňové orgány prověřovaly), pak měl žalovaný k tomu položit konkrétnější otázky.

[63] Zdejší soud nepřehlédl, že součástí dožádání BEDRA byly i obecné otázky na standardní cenu drahých kovů, které se netýkaly konkrétně společnosti BEDRA, ale spíše obchodování na relevantním trhu. Ani v případě těchto obecných otázek však neshledal objektivní potřebu mezinárodní spolupráce, jelikož obvyklou cenu mohl žalovaný zjistit i jinými způsoby než prostřednictvím mezinárodního dožádání (např. znaleckým posudkem). Tyto obecné otázky proto samy nemohly vyvolat účinky podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

pokračování

[64] Nejvyšší správní soud tedy musí korigovat závěr krajského soudu ohledně účelnosti dožádání BEDRA a to tak, že toto dožádání bylo neúčelné již od počátku, a nestavělo proto běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Tato skutečnost však nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku, jelikož v něm krajský soud (byť z jiného důvodu) dospěl ke správnému závěru, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období leden až srpen 2015 uplynula před doručením rozhodnutí žalovaného.

[65] S ohledem na výše uvedené se již Nejvyšší správní soud dále nezabýval kasačními námitkami žalovaného, kterými brojil proti závěru krajského soudu, že se dožádání BEDRA stalo od 1. 1. 2021 neúčelným. I pokud by totiž tyto námitky byly důvodné, nemělo by to vliv na rozhodnutí zdejšího soudu.

[66] Námitka žalovaného ohledně chybného stanovení výše náhrady nákladů řízení před krajským soudem je ovšem důvodná z důvodů uvedených níže.

[67] Jak správně uvedl žalovaný v kasační stížnosti, z judikatury zdejšího soudu vyplývá, že § 60 odst. 1 s. ř. s., který upravuje přiznání náhrady nákladů řízení, je „*nutno vykládat tak, že v případě částečného úspěchu ve věci má právo na náhradu nákladů ten účastník, jehož míra procesního úspěchu převažuje nad mírou procesního neúspěchu. Účastníku, který má na základě tohoto pravidla právo na náhradu nákladů řízení, se tedy přizná náhrada části nákladů řízení ve výši odpovídající rozdílu mezi mírou procesního úspěchu a mírou procesního neúspěchu*“ (viz rozsudek ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019 – 43; srov. též rozsudky ze dne 27. 5. 2021, č. j. 8 Afs 130/2019 – 35; a ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021 – 65).

[68] Žalobkyně v řízení před krajským soudem dosáhla zrušení rozhodnutí žalovaného v části týkající se 8 z 9 platebních výměrů správce daně. Byla tedy úspěšná z 8/9 a neúspěšná z 1/9. Z tohoto důvodu jí měl krajský soud v souladu s výše citovanou judikaturou přiznat náhradu nákladů řízení pouze ve výši 7/9 z celkových účelně vynaložených nákladů.

[69] Krajský soud však (bez bližšího zdůvodnění) dospěl k závěru, že žalobkyně byla úspěšná „*téměř v celém rozsahu*“, a proto jí přiznal náhradu účelně vynaložených nákladů v plné výši. Převážný úspěch ve věci však k náhradě **veškerých** nákladů řízení bez dalšího nepostačuje, neboť dle § 60 odst. 1 s. ř. s. „*nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci **plný úspěch**, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl*“. Žalobkyně však ve věci neměla úspěch plný, ale jen částečný. Krajský soud tuto otázku nesprávně právně posoudil a je tak naplněn kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[70] Kasační stížnost žalovaného je tedy částečně důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[71] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost žalovaného je důvodná v části, kterou žalovaný napadal výrok III rozsudku krajského soudu, neboť napadený rozsudek je v této části nezákonný. Proto postupem podle § 110 odst. 1, věty první

před středníkem s. ř. s. zrušil výrok III napadeného rozsudku a věc v tomto rozsahu vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (výrok I. tohoto rozsudku). Krajský soud v něm bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tj. přizná náhradu nákladů dle § 60 odst. 1 věta druhá s. ř. s., podle níž *měl-li* (účastník řízení) *úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů*.

[72] Ve zbylém rozsahu Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost žalovaného nedůvodnou, proto ji zamítl za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. (výrok II. tohoto rozsudku).

[73] Kasační stížnost žalobkyně Nejvyšší správní soud shledal jako celek nedůvodnou, proto ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl (výrok III. tohoto rozsudku).

[74] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud obě kasační stížnosti ve věci samé zamítl, a řízení je tedy v tomto rozsahu jeho rozhodnutím ukončeno, rozhodl zdejší soud také o náhradě nákladů řízení mezi účastníky (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 – 64, č. 2116/2010 Sb. NSS), a to na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.

[75] Žádný z účastníků řízení nebyl se svou kasační stížností ve věci úspěšný, proto jim právo na náhradu nákladů nenáleží. Nejvyšší správní soud tedy rozhodl tak, že se žádnému z účastníků nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech (výrok IV. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 17. července 2025

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu