

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Lenky Krupičkové a Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **BRAU s. r. o.**, se sídlem Fáblovka 404, Pardubice – Polabiny, zastoupena JUDr. Martinem Týle, advokátem se sídlem Škroupova 561, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 7. 10. 2020, č. j. 52 Af 20/2019-49,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 7. 10. 2020, č. j. 52 Af 20/2019-49, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2019, č. j. 4078/19/5300-22442-712600, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 20 342 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Martina Týle, advokáta, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 2. 2019, č. j. 4078/19/5300-22442-712600, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil tři platební výměry ze dne 3. 8. 2018, jimiž Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH), resp. nadměrný odpočet za zdaňovací období červen až srpen 2014 a dodatečný platební výměr z téhož dne, jímž správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období březen 2015 a sdělil jí povinnost uhradit související penále. Podle správních orgánů

žalobkyni nevznikl nárok na odpočet daně z pořízení stříbrného granulátu od společností DYNASTY partner, s. r. o., a UNIGRADE, s. r. o., neboť se danými transakcemi zapojila do řetězce zatíženého podvodem na DPH, o němž mohla a měla vědět.

II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále též „krajský soud“) v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud nejprve připomněl judikaturní východiska k posuzování existence podvodu na dani a účasti daňového subjektu na něm. Poté shrnul obsah rozhodnutí správních orgánů a poukázal na to, že již projednával žaloby týkající se velmi obdobných obchodů, v nichž byly zapojeny tytéž subjekty, mimo jiné jednatel žalobkyně. Následně konstatoval, že se ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného o existenci podvodu na dani a zapojení žalobkyně v něm. Odkazy žalobkyně na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech „Filák“ a „Vyrtych“ shledal nepřípadnými. Žalobkyně totiž obchodovala v jiném typu obchodního řetězce s odlišnou komoditou (granulát stříbra), která je jednak nepochybně riziková a dále podléhá jinému způsobu obchodování, tedy případně i jiným postupům, které mají zainteresované subjekty přijmout k zamezení své účasti na daňovém podvodu. Dále konstatoval, že správce daně identifikoval chybějící daň. Zúčastněné subjekty vykazovaly typické znaky pro články řetězce v pozicích „missing trader“ a „buffer“. Ztotožnil se i s hodnocením objektivních okolností, které podle správních orgánů prokazují, že žalobkyně o podvodu mohla a měla vědět. Připomněl, že je třeba tyto skutečnosti posuzovat komplexně a nikoliv samostatně, jak činí žalobkyně. Jednalo se zejména o personální propojení, absenci kontroly nakoupeného zboží, jeho dopravy a skladování, absenci písemných smluv i jakékoliv rámcové smlouvy, či nakládání zboží do automobilů různých odběratelů na tomtéž místě. Nezřídka předcházela úhrada od odběratele úhradě dodavateli a s fyzickými osobami probíhaly platby většinou v hotovosti. Poukázal rovněž na to, že žalobkyně nijak relevantně nevysvětlila skutečnosti zjištěné správcem daně. Například, že byl stříbrný granulát v rychlém sledu přeprodáván v řetězci, aniž by se jakkoliv změnila jeho struktura či vlastnosti a bylo dodáno jakékoliv know-how jednotlivými zúčastněnými subjekty, přičemž konečným odběratelem byla vždy společnost Bedra GmbH (dále též „Bedra“). Za nestandardní dále považoval, že zboží s takto vysokou hodnotou nebylo pojištěné či zajištěné a že nebyl vysvětlen ekonomický přínos transakcí a původ zboží. Zdůraznil, že se jednalo o rizikovou komoditu, pročež je třeba klást zvýšené nároky na posouzení otázky, zda žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní daňového podvodu. Nárokům na obezřetnost v rámci běžných obchodních vztahů podle něj žalobkyně nedostála. Nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný obsahově setřel rozdíl mezi prvním a druhým krokem vědomostního testu. Bylo povinností žalobkyně tvrdit a prokázat, jaká opatření přijala. Uvedl-li žalovaný možnosti opatření příkladmo ve svém rozhodnutí, učinil tak nad rámec své povinnosti.

[3] Krajský soud rovněž neshledal namítanou prekluzi. Konstatoval, že podle § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), neběží lhůta pro stanovení daně po dobu mezinárodních dožádání, přičemž provedená mezinárodní dožádání se týkala posuzovaného případu. Byl ověřován původ zboží (Belgie) a jeho přesun do Itálie, kde se však nepodařilo identifikovat součásti

přeprodejního řetězce, na který navazovaly české společnosti. Neúspěšnost tohoto dožádání nicméně nemůže znamenat jeho nepotřebnost. Za potřebné považoval i dožádání směřující do Německa, jímž správce daně ověřoval faktické dodání zboží. Žalovaný přitom vysvětlil, proč správce daně nevyčkal jeho výsledku. Odmítl i žalobní námitku směřující proti nepřesnému vedení správního spisu.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

[5] Zopakovala průběh správního řízení a setrvala na důvodnosti svých žalobních námitek. Zdůraznila, že rozhodnutí žalovaného stojí na tvrzení o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, ačkoliv žalovaný neidentifikoval podvodný řetězec, ale pouze obchodní řetězec. Nevyčíslil totiž žádnou chybějící daň související se zdanitelnými plněními stěžovatelky. Nebylo nijak doloženo, že se transakce popsané v rozhodnutích týkají právě stříbrného granulátu, s nímž obchodovala. Dotčení obchodníci mohli obchodovat i s jiným materiálem obsahujícím drahé kovy. Pokud nepodávali daňová přiznání, řetězec se přerušil a nelze dovozovat narušení neutrality daně, neboť nárok na DPH nikdo neuplatňuje a nikomu nevzniká. Nadto žalovaný konkrétně neoznačil subjekty nepodávající přiznání. Žalovaný dále nedoložil souvislost mezi „nevyčíslenou chybějící daní“ a zdanitelnými plněními stěžovatelky. Pouze vyjmenoval informace týkající se 19 subjektů. Přímí dodavatelé a odběratelé stěžovatelky však byli jejími spolehlivými a zkušenými obchodními partnery, jsou kontaktní a platby proběhly bezhotovostně. Správce daně je ostatně v souvislosti s chybějící daní nezmínil. S jinými subjekty uvedenými v rozhodnutí stěžovatelka neobchodovala. Žalovaný rovněž neprokázal absenci obezřetnosti při obchodování s rizikovou komoditou. Jím prezentované nestandardní okolnosti byly naprosto běžné. Žalovaný se rovněž nedodatečně vypořádal s námitkami ohledně vlivu mezinárodních dožádání na prekluzi daně.

[6] Krajskému soudu stěžovatelka vytkla, že nekriticky a bez vlastního hodnocení převzal závěry žalovaného, a nevypořádal tak žalobní námitky. Neprovedl tedy přezkum jednotlivých okolností a nezaujal k nim stanovisko. Nadto aproboval skutečnosti plynoucí z důkazů, které nebyly uvedeny při daňové kontrole (mezinárodní dožádání) a nezabýval se jejich vztahem ke stěžovatelce, respektive skutečností, že daňová kontrola byla uzavřena bez výsledku třetího dožádání. Nelze akceptovat ani důvody, pro které odmítl aplikaci závěrů rozsudku „Filák“ ve vztahu k chybějící dani. Nynější spor vykazuje stejné znaky. U žádného ze subjektů nebyla vyčíslena chybějící daň, bez níž nemůže existovat podvodný řetězec. To, jak byl popsán daňový podvod v rozhodnutích správních orgánů, neodpovídá ani závěrům Nejvyššího správního soudu ve věci „Vyrtych“. Krajský soud však nezkoumal jednotlivé namítané aspekty daňového podvodu a jejich věrohodnost a pouze odkázal na zprávu o daňové kontrole. Vzal za prokázanou existenci řetězce, aniž zkoumal, zda se jedná o řetězec obchodující se stejným zbožím. Neřešil ani, kam až může sahat oprávnění stěžovatelky při možném získávání informací o osobách, s nimiž neobchodovala, a kde již začíná odpovědnost správních orgánů za nečinnost vůči nim. Neobstojí ani jeho způsob

přezkumu vědomostního testu. Krajský soud nevymezil, v čem spočívá standardní jednání a proč stěžovatelka jednala nestandardně a nevyhověla zvýšenému nároku na obezřetnost. Stěžovatelka dále poukázala na nelogičnost a absurdnost některých argumentů stran nestandardností, které nadto přesahují její důkazní břemeno. Ve vztahu k obezřetnosti se podle ní nelze spolehnout ani na údaje dodavatelů v obchodním rejstříku. Krajský soud pominul, že žalovaný do hodnocení nezařadil zjištění o původu zboží a že stěžovatelka byla osobně přítomna u všech obchodů a kontrolovala ryzost pohmatem a spektrometrem, který je možné použít i na zkoušku ryzosti granulátu v zabaleném obale. S ohledem na specifika obchodování s cennými kovy a způsob určení ceny není žádný právní důvod uzavírat písemnou smlouvu. Plně stačí faktura, a to i pro případnou reklamaci. Její uzavření by nemělo žádný vliv na případnou vědomost o podvodu na DPH. Rovněž zopakovala, že z hlediska bezpečnosti dopravy a skladování tohoto zboží plně postačuje trezor. Krajský soud převzal rovněž namítaný šablonovitý přístup žalovaného v otázce opatření, které měla stěžovatelka přijmout.

[7] Krajský soud dále chybně posoudil namítanou nezákonnost při vedení spisu spočívající v nezařazení písemností týkajících se dvou mezinárodních dožádání. Postup správních orgánů byl v rozporu s požadavky nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18. Krajský soud však nedostatky při vedení spisu omluvil tím, že se všechna mezinárodní dožádání týkají dané věci, a proto mají vliv na běh prekluzivní lhůty. Týkala-li se však dvě mezinárodní dožádání zjišťování existence podvodného řetězce, nemohou mít na tuto lhůtu vliv, i kdyby byla ve spise. U mezinárodního dožádání do Německa pak krajský soud nevzal v úvahu, že se netýkalo všech zdaňovacích období, za které byla doměřena daň a že daňová kontrola byla ukončena bez toho, aby správce daně vyčkal jeho výsledku. Krajský soud opět pouze převzal vysvětlení žalovaného, aniž by ho posoudil. Výsledek všech dožádání měl být rovněž projednán se stěžovatelkou a měla mít možnost se k nim vyjádřit.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a odkázal na rozhodnutí o odvolání a svá dřívější podání. Dále shrnul poznatky k osobám na pozici „missing trader“ a odkázal na vyčíslení chybějící daně na stranách 27 a 28 zprávy o daňové kontrole. Připomněl další podezřelé okolnosti, které svědčí o podvodném charakteru zjištěných řetězců a chybějícím ekonomickém smyslu transakcí. V otázce vědomostního testu odkázal na závěry zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí o odvolání. Vyjádřil přesvědčení, že se řádně vypořádal s odvolacími námitkami stran prekluze a účelového vedení dokazování. Stejně tak se podle něj krajský soud řádně vypořádal s žalobními body. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň, neboť pokud by bylo o vyměření a o doměření daně rozhodnuto po uplynutí prekluzivních lhůt, jednalo by se o důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu, rozhodnutí žalovaného, platebních výměrů i dodatečného platebního výměru. K prekluzi je ostatně soud povinen přihlížet i bez návrhu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, č. 74/2009 Sb. ÚS a ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS).

[13] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že *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*. V případě DPH se v souladu s § 136 odst. 4 daňového řádu podává daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období, neboť tím je podle § 99 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty kalendářní měsíc.

[14] Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. V odstavci 3 téhož ustanovení se pak uvádí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

[15] V daném případě byla daňová kontrola zahajována postupně ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, a to dne 15. 10. 2014 (za červen až srpen 2014) a dne 21. 7. 2015 (za březen 2015). V důsledku toho počala v uvedené dny znovu běžet tříletá lhůta pro stanovení daně ve vztahu k tomu kterému zdaňovacímu období. Platební výměry a dodatečný platební výměr byly vydány dne 3. 8. 2018 a stěžovatelce byly předány osobně dne 8. 8. 2018, tj. po 14. 10. 2017, respektive po 20. 7. 2018, kdy měla nově skončit tříletá lhůta pro stanovení daně, která začala znovu běžet zahájením daňových kontrol (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56).

[16] Při posouzení obnoveného běhu tříleté prekluzivní lhůty je však třeba zohlednit, zda nedošlo k jejímu prodloužení o dobu, po kterou probíhalo vyřízení mezinárodního dožádání. Právě o stavění běhu lhůty v důsledku důvodných mezinárodních dožádání opřeli žalovaný i krajský soud závěr, že nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty.

[17] Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu totiž *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*.

[18] Ve stanovisku k postupovanému odvolání ze dne 9. 11. 2018 správce daně v souvislosti s počítáním prekluzivní lhůty uvádí, že její běh byl ovlivněn zasláním žádosti o mezinárodní spolupráci SCAC O20170017678, ze dne 6. 3. 2017, č. j. 287824/17, přičemž odpověď obdržel dne 12. 7. 2018. Podle správce daně tak došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o 494 dní. Tato žádost je založena na č. l. 32 správního spisu, kam byla podle přiloženého úředního záznamu ze dne 22. 1. 2018 přeřazena z neveřejné části spisu. Z fotokopie žádosti je seznatelné, že se jedná o dožádání do Německa ve věci stěžovatelky a její obchodní spolupráce se společností Bedra v oblasti stříbrného granulátu, přičemž žádost se (dle čitelných údajů) vztahuje na zdaňovací období červenec 2014 a září 2014. Správce daně žádá konkrétně informace k tomu, jak probíhala obchodní spolupráce a přeprava zboží a zda nebylo zboží nakoupené společností Bedra v letech 2014 a 2015 na základě přiložených faktur následně dodáno přímo či přes další subjekty zpět do České republiky či do jiného státu Evropské unie. Z žádosti nelze seznat žádné datum stran jejího odeslání, na úředním záznamu je v kolonce „Datum vložení, odeslání nebo doručení na FÚ“ uvedeno 6. 3. 2017. Ve spise je dále na č. l. 50 založen úřední záznam ze dne 7. 8. 2018, jímž došlo k přeřazení odpovědi na mezinárodní výměnu informací do veřejné části spisu. V záznamu je v kolonce „Datum vložení, odeslání nebo doručení na FÚ“ uvedeno 1. 8. 2018. V přiloženém výtisku formuláře je uvedeno datum odeslání žádosti 6. 3. 2017 a datum odeslání odpovědi 12. 7. 2018. Dožádaný stát uvedl, že společnost Bedra obchoduje se vzácnými kovy a šperky a potvrdil, že se transakce mezi touto společností a stěžovatelkou týkaly stříbrného granulátu. Dále je ve spise pod č. 52 založen úřední záznam ze dne 3. 9. 2018, jímž byla z neveřejné části spisu opakovaně přeřazena odpověď na mezinárodní výměnu informací, která obsahuje další části formuláře, z nichž plyne, že společnost Bedra přijala, zaúčtovala a přiznala dodání zboží od stěžovatelky v objemu 44 427,90 EUR. Je zde také obsažena informace, že u společnosti Bedra probíhá společná multilaterální kontrola (Polsko, ČR a Irsko) z důvodu podezření, že obchody slouží pouze daňovým podvodům. K formuláři jsou přiloženy faktury, výpisy z účtu a dodací listy ke zkoumaným transakcím.

[19] Součástí správního spisu není žádná jiná žádost o mezinárodní spolupráci. Ani sám správce daně nezmiňuje ve zprávě o daňové kontrole či ve stanovisku k postupovanému odvolání ze dne 9. 11. 2018, že by v posuzované věci provedl jakékoliv další mezinárodní dožádání, respektive že by snad výsledky z mezinárodních dožádání provedených v jiných daňových řízeních učinil součástí nynějšího daňového řízení (jako se tomu stalo v případě písemností přeřazených úředním záznamem ze dne 24. 1. 2017) a provedl je jako důkaz, z něhož vycházel při hodnocení daňové povinnosti stěžovatelky. Nejvyššímu správnímu soudu proto není zřejmé, z čeho žalovaný a krajský soud dovodili, že správce daně provedl v případě stěžovatelky také mezinárodní dožádání u belgických a italských daňových orgánů a z jakých podkladů usuzovali na souvislost těchto dožádání s nynější věcí, když se žádné takové písemnosti ve správním spise nenachází, ani na ně není jakkoliv odkazováno. Pravděpodobně se jedná o informace zjištěné v daňovém řízení, které správce daně vedl s jediným společníkem a jednatelem stěžovatelky, neboť právě na toto řízení a jeho podobnost s nynější věcí odkazoval krajský soud v bodě 21 napadeného rozsudku. Jednalo se však o jiné a zcela samostatné daňové řízení. Je pravdou, že § 93 odst. 2 daňového řádu umožňuje v konkrétním daňovém řízení využití důkazních prostředků, které byly získány v jiných daňových řízeních. Ze spisu předloženého Nejvyššímu správnímu soudu však není

zjevné, že by k takovému postupu v posuzovaném řízení v případě předmětných žádostí o mezinárodní spolupráci adresovaných belgickým a italským daňovým orgánům došlo. Ani ve výstupech zpracovaných správcem daně (především zpráva o daňové kontrole jakožto odůvodnění platebních výměrů) nejsou tyto žádosti v žádných souvislostech zmiňovány. Úvahy žalovaného i krajského soudu o vlivu těchto žádostí na běh lhůty pro stanovení daně v posuzované věci jsou proto nepřezkoumatelné a postrádají oporu ve správním spise.

[20] Jelikož však správní orgány a krajský soud neopřely svůj závěr o neuplynutí prekluzivní lhůty pouze o tyto dvě žádosti, přistoupil Nejvyšší správní soud dále k posouzení „třetí žádosti" a jejího vlivu na běh prekluzivní lhůty, respektive na její stavění podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

[21] Podle obsahu správního spisu učinil správce daně před uplynutím znovu běžících lhůt pro stanovení daně (viz výše) jedno mezinárodní dožádání popsané výše (žádost o mezinárodní spolupráci ze dne 6. 3. 2017, č. j. 287824/17). Pro stavění prekluzivní lhůty ovšem podle judikatury nestačí prosté odeslání žádosti opřené o Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty ze dne 7. října 2010 (dále též „nařízení"). Jak vyslovil Nejvyšší správní soud ve věci jednatele stěžovatelky, tj. v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56: „*K tomu, aby mezinárodní dožádání bylo úkonem stavícím lhůtu, je třeba, aby souviselo s daným daňovým řízením, a musí být důvodné*."

[22] Při pojednání zprávy o kontrole dne 16. 7. 2018 správce daně ve vztahu k námitce stěžovatelky na uplynutí lhůty ke stanovení daně konstatoval, že lhůta neskončila a v současné době neběží, neboť nebyla doručena odpověď na mezinárodní dožádání odeslaná dne 6. 3. 2017 pod č. j. 287824/17. Z této informace a z výše uvedených časových údajů je zřejmé, že správce daně nevyčkal před uzavřením kontroly na výsledek uvedeného dožádání, nehledě na to, že je rovněž sporný den obdržení odpovědi na žádost (ve formuláři je jako datum odeslání odpovědi uvedeno datum 12. 7. 2018, zatímco v úředním záznamu je označeno datum doručení 1. 8. 2018).

[23] Žalovaný potřebnost tohoto mezinárodního dožádání zdůvodnil tím, že se správce daně pokoušel zjistit informace o společnosti Bedra, která byla koncovým článkem řetězců, do nichž se podle správce daně stěžovatelka zapojila. Cíl dožádání vymezil jako „snahu ověřit faktické dodání stříbra a další okolnosti obchodu".

[24] Při posouzení důvodnosti popsaného mezinárodního dožádání do Německa Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od závěrů, které již za shodných okolností vyslovil ve výše uvedeném rozsudku týkajícím se jediného společníka a jednatele stěžovatelky (č. j. 2 Afs 39/2020-56).

[25] Stejně jako druhý senát nepovažuje za podstatné, že dožádáním nebylo zjištěno nic, co by pro posouzení věci mělo význam. Důvodnost mezinárodního dožádání není možné posuzovat jen podle jeho úspěšnosti a faktického přínosu pro rozhodnutí. Nebylo by tak možno považovat za bezdůvodné mezinárodní dožádání, pokud se požadované a potřebné informace nepodařilo zjistit. V daném případě je však situace jiná. Jak upozornil druhý

senát ve výše uvedeném rozsudku č. j. 2 Afs 39/2020-56, správce daně provedl dožádání, které s věcí mohlo souviset, ovšem nevyčkal jeho výsledku. Žalovaný to ve svém rozhodnutí zdůvodnil tak, že správce daně „*nechtěl dále prodlužovat daňové řízení a tím zatěžovat i samotného odvolatele*“ (odst. 83 rozhodnutí žalovaného). Toto vyjádření znamená, že správce daně sám rezignoval na potřebu informací, které žádal, aniž je však zřejmé, že by jejich nedostatek měl na jeho posouzení nějaký vliv. Jistě nelze vyloučit, že se informace vyžadované v rámci mezinárodní spolupráce mohou v průběhu řízení ukázat jako nepotřebné (třeba na základě opatření jiných důkazů); v tom případě má být ovšem mezinárodní dožádání ukončeno. Přitom žalovaný neuvedl v této souvislosti žádnou konkrétní skutečnost, z níž by plynulo, z jakého důvodu se případné výsledky mezinárodního dožádání, a kdy, staly zbytnými. Nelze ani přehlédnout, že podle nařízení (čl. 10) má být informace dožádaným orgánem poskytnuta co nejrychleji, nejpozději však do 3 měsíců ode dne obdržení žádosti. Pokud není dožádaný orgán schopen odpovědět na žádost ve stanovené lhůtě, má o důvodech bezodkladně vyrozumět dožadující orgán včetně data, kdy bude pravděpodobně moci odpovědět. Ačkoliv správce daně vyčíslil dobu stavění lhůty spojenou s dožádáním na 494 dnů, není ze spisu zřejmé, že v době mezinárodního dožádání mezi dožadujícím a dožádaným orgánem probíhala nějaká komunikace. Jistě by byl možný i případ důvodného dožádání, kdy by správce daně s ohledem na délku daňového řízení omezil rozsah šetření, mezinárodní dožádání ukončil a věc posoudil v omezeném rozsahu na základě důkazů, které měl k dispozici. O takový případ se zde však nejedná. Tím, že správce daně uzavřel šetření, aniž vyčkal doručení výsledků dožádání, a to jen z důvodů „nezatěžování daňového subjektu“ popřel tím důvodnost dožádání. Tento závěr by mohlo zvrátit jen to, že by po doručení odpovědi tato byla zohledněna v rámci odvolacího řízení, což se nestalo. Žalovaný toliko v rámci vypořádání námitky stěžovatelky stran prekluze reprodukoval část odpovědi německého správce daně, že je u německého odběratele Bedra vedena multilaterální kontrola z důvodu podezření, že slouží pouze k daňovým podvodům. S informacemi, které byly získány v rámci mezinárodního dožádání do Německa, však nijak dále nepracoval. Jelikož se skutkové okolnosti nyní posuzované věci nijak neodlišují od té, kterou posuzoval druhý senát v rozsudku č. j. 2 Afs 39/2020-56, nelze než převzít tam provedené hodnocení důvodnosti provedeného mezinárodního dožádání do Německa. Pro odchylný postup neshledal Nejvyšší správní soud důvody. Ani v případě stěžovatelky (stejně jako v případě jejího jediného společníka a jednatele) tedy nemůže kasační soud akceptovat, že mezinárodní dožádání do Německa bylo důvodným úkonem, s nímž lze spojovat stavění lhůty ke stanovení daně.

[26] V této části bylo právní posouzení krajského soud nesprávné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navíc je třeba jeho rozsudek v této části označit za nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť krajský soud pouze odkázal na to, že se žalovaný námitkou prekluze řádně zabýval, a ve vztahu k mezinárodnímu dožádání do Německa uvedl, že jím bylo ověřováno faktické dodání zboží společnosti Bedra (odst. 29 rozsudku), a mělo tudíž souvislost s daňovým řízením. Ke stěžovatelkou namítanému postupu správce daně, který výsledku dožádání nevyčkal, krajský soud pouze odkázal na vysvětlení žalovaného. Vůbec tedy neprovedl hodnocení vysvětlení žalovaného, ačkoliv proti němu stěžovatelka vznesla pod bodem D) odst. 11) žaloby zcela konkrétní argumentaci.

[27] Z výše uvedeného vyplývá, že otázka prekluze práva stanovit stěžovatelce daň nebyla v řízení před žalovaným a krajským soudem posouzena správně. Jednak se oba nesprávně vypořádali s účinky mezinárodního dožádání do Německa ve vztahu ke stavení běhu lhůty pro stanovení daně. Dále žalovaný i krajský soud dovodili, že došlo ke stavení běhu lhůty pro stanovení daně o dobu spojenou s mezinárodními dožádáními do Belgie a do Itálie, ačkoliv ze správního spisu ani z rozhodnutí správce daně nevyplývá, že by byla ve věci stěžovatelky taková mezinárodní dožádání provedena, či převedena z jiných daňových řízení. S ohledem na povahu tohoto pochybení žalovaného (které bez dalšího zkoumání zopakoval krajský soud) nelze nyní v řízení před Nejvyšším správním soudem postavit najisto, zda správce daně oznámil platební výměry a dodatečný platební výměr ve lhůtě pro stanovení daně, která se znovu rozběhla dne 15. 10. 2014 (červen až srpen 2014) a dne 21. 7. 2015 (březen 2015). Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbylo než zrušit rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrátit mu věc k dalšímu řízení. V tomto řízení se žalovaný bude znovu zabývat výpočtem lhůty ke stanovení daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích, a ve svých úvahách bude respektovat výše vyřčené.

[28] Nejistota ohledně případné prekluze pak brání Nejvyššímu správnímu soudu v posouzení důvodnosti ostatních kasačních námitek.

[29] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Současně za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[30] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Ve vztahu k výsledku je pak nutno posuzovat procesní úspěšnost účastníků řízení. Podle § 60 odst. 1 ve spojení § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník řízení právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníku řízení, který úspěch ve věci neměl. Z tohoto pohledu je nutno za úspěšného účastníka považovat stěžovatelku. Naopak žalovaný v řízení neuspěl.

[31] Náklady řízení stěžovatelky představovaly zaplacené soudní poplatky a odměna a náhrada hotových výdajů jejího zástupce. V řízení o žalobě činil soudní poplatek 3 000 Kč, v řízení o kasační stížnosti 5 000 Kč, celkem tedy 8 000 Kč Odměna zástupce činí za tři úkony právní služby (převzetí věci, podání žaloby a podání kasační stížnosti) v hodnotě 3 100 Kč za jeden úkon [§ 1 odst. 1, § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), (dále též „advokátní tarif“)] celkem částku 9 300 Kč. Náhrada hotových výdajů pak sestává z paušální částky 900 Kč (3 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud nepřiznal stěžovatelce odměnu za úkon spočívající v převzetí a přípravě věci v kasačním řízení, neboť stejný advokát stěžovatelku zastupoval v řízení před krajským soudem, byl proto s věcí náležitě obeznámen (viz např. rozsudky tohoto soudu ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 56/2012-37, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64. Zástupce stěžovatelky v řízení před Nejvyšším správním soudem doložil, že je plátcem DPH, výše jeho odměny se proto podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje

o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 10 200 Kč, tj. 2 142 Kč. Celkem činí náhrada nákladů za řízení o žalobě 11 228 Kč a za řízení o kasační stížnosti 9 114 Kč.

[32] Žalovaný je proto povinen stěžovatelce uhradit náklady řízení o žalobě i kasační stížnosti ve výši 20 342 Kč, a to ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího advokáta.

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

V Brně dne 8. listopadu 2022

Tomáš Foltas
předseda senátu