10. 1. 2025

ID: 119006

Daňové řízení

Plyne-li z obsahu učiněných mezinárodních dožádání [čl. 54 odst. 1 písm. b) nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty], že jimi byla prověřována konkrétní zdanitelná plnění, o kterých panovaly u daňového subjektu pochybnosti, nelze již hovořit o „mapování terénu“, ale o prověřování konkrétních daňových povinností, které nelze činit mimo kontrolní postup bez vědomí daňového subjektu. V takovém případě bude mít mezinárodní dožádání za následek materiální zahájení daňové kontroly.

(Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, čj. 6 Afs 59/2023-52)

Nejvyšší správní soud rozhodl v právní věci žalobkyně: JIP východočeská, a.s., sídlem P., zastoupená Mgr. J.Š., advokátem, sídlem B., proti žalovanému: Specializovaný finanční úřad, sídlem P., týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v postupu žalovaného při daňové kontrole vedené u žalobce na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2016, září až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 2. 2023, č. j. 31 Af 28/2022-315, tak, že rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 2. 2023, č. j. 31 Af 28/2022-315, se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně se podanou žalobou bránila u Krajského soudu v Hradci Králové proti nezákonnému zásahu, za který označila postup žalovaného při daňové kontrole na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců leden až květen 2016, září až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017. Nezákonný zásah spočíval dle žalobkyně v tom, že žalovaný vedl daňovou kontrolu po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zároveň žalobkyně namítala, že žalovaný bezdůvodně vyčkával na odpověď na žádosti o mezinárodní dožádání týkající se společností P.S.P. Praha s.r.o. (dále jen „P.S.P. Praha“) a UNIBRANDS CZ s.r.o. (dále jen „UNIBRANDS“), které se žalobkyní obchodovaly.

[2] Krajský soud rozsudkem označeným v záhlaví žalobu zamítl. Neshledal, že by v daném případě došlo k materiálnímu zahájení daňové kontroly přede dnem 28. 1. 2019, kdy došlo k jejímu formálnímu zahájení. Výzvy a e-maily, na které žalobkyně odkazovala, žalovaný dle krajského soudu vydal v souvislosti s odstraňováním nesouladů v kontrolních hlášeních, tedy v rámci řízení dle § 101g odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), které je třeba odlišovat od jiných kontrolních postupů. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný doklady získané tímto způsobem využil pouze pro potřeby odstraňování nesouladů v kontrolních hlášeních. Za faktické zahájení daňové kontroly krajský soud nepovažoval ani žádosti o mezinárodní výměnu informací. Konkrétní mezinárodní dožádání učiněná žalovaným před formálním zahájením daňové kontroly krajský soud hodnotil jako součást vyhledávací činnosti, neboť sloužila ke „zmapování“ obchodních vztahů žalobkyně. Dle krajského soudu daňovou kontrolu nezahájilo ani trestní oznámení podané žalovaným na žalobkyni. Jednalo se o projev zákonné oznamovací povinnosti při zjištění okolností nasvědčujících spáchání trestného činu zkrácení daně.

[3] Krajský soud se následně zabýval žalobkyní rozporovanými mezinárodními dožádáními týkajícími

se společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS. K nim uvedl, že obě uvedené společnosti se žalobkyní obchodovaly, přičemž žalovaný měl podezření, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích tyto společnosti figurovaly v řetězcích zasažených podvodem na DPH. Krajský soud připomněl, že žalovaného tížilo důkazní břemeno, které se prostřednictvím mezinárodních dožádání pokoušel unést. Dle krajského soudu nebyla mezinárodní dožádání týkající se uvedených společností zjevně neúčelná či nadbytečná. Naopak vedla či alespoň mohla vést k ověření a získání informací stran personálního propojení či průběhu realizovaných obchodů, včetně obchodů se žalobkyní. Na tom dle krajského soudu nic neměnil ani zprošťující trestní rozsudek.

[4] Krajský soud uzavřel, že k materiálnímu zahájení daňové kontroly nedošlo před datem 28. 1. 2019, a protože mezinárodní dožádání byla učiněna důvodně a účelně, došlo jejich odesláním ke stavení prekluzivní lhůty. Žalovaný tedy daňovou kontrolu nezahájil ani nevedl po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[5] Krajský soud se zabýval také namítanými průtahy, které žalobkyně spatřovala v tom, že žalovaný nesplnil podmínky pro odeslání mezinárodních dožádání a posléze pouze pasivně vyčkával na odpovědi. V této souvislosti uvedl, že žalovaný opakovaně urgoval zahraniční (německé) orgány finanční správy k zaslání odpovědí, na což německé orgány finanční správy reagovaly sdělením, že šetření stále probíhají a nebyla ukončena. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žalovanému nelze přičítat k tíži délku mezinárodních dožádání. Žalovaný navíc nepřestal činit další úkony v rámci daňové kontroly, prováděl výslechy svědků, a tedy se nedopustil průtahů, které by bylo možno hodnotit jako nezákonný zásah.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že krajský soud nesprávně vyhodnotil výzvy, neformální komunikaci žalovaného i povahu samotného kontrolního hlášení. Přestože dle stěžovatelky nejsou údaje uváděné v kontrolních hlášeních samostatně způsobilé poskytnout správci daně ucelený obraz o daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu, je tento institut způsobilý stanovení daňové povinnosti ovlivnit. Shromažďování údajů pod hlavičkou odstraňování rozporů v kontrolních hlášeních může dle stěžovatelčina názoru svým rozsahem představovat kontrolní činnost. Rozhodující totiž není formální označení postupu, nýbrž jeho vlastní obsah a rozsah. V souzené věci žalovaný v souvislosti s kontrolními hlášeními stěžovatelku soustavně vyzýval k předložení řady důkazních prostředků, zejména daňových dokladů a smluv. Dle stěžovatelky tak žalovaný sice prováděl postup k odstranění rozporů v kontrolních hlášeních, co do rozsahu se však již jednalo o zastřenou daňovou kontrolu.

[7] Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud nesprávně vyhodnotil také mezinárodní dožádání učiněná před formálním zahájením daňové kontroly, včetně podání trestního oznámení. Upozornila, že informace získané z mezinárodních dožádání žalovaný nejen shromažďoval, ale seznamoval se s nimi, průběžně je vyhodnocoval, přičemž jejich vyhodnocení následně vyústilo v podání trestního oznámení na stěžovatelku. Žalovaný proto prostřednictvím mezinárodních dožádání získal informace s dopadem na stěžovatelčinu daňovou povinnost, což taktéž představovalo zastřenou daňovou kontrolu.

[8] K mezinárodním dožádáním stěžovatelka současně uvedla, že k využití tohoto institutu musí existovat objektivní potřeba, která je dána v případě, že správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností. Tato podmínka ovšem nebyla v nynějším řízení splněna, neboť žalovaný potřebu mezinárodního dožádání jasně nedefinoval. Mezinárodní dožádání proto nemohla vést ke stavení běhu prekluzivní lhůty. Zároveň se krajský soud zabýval pouze mezinárodními dožádáními u společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS. Stěžovatelka však v žalobě rozporovala postup žalovaného ve vztahu ke všem mezinárodním dožádáním, což krajský soud opomněl.

Skutečnost, že v souzené věci nemohla mít mezinárodní dožádání vliv na lhůtu pro stanovení daně, dovozovala stěžovatelka též z obsahu obdržených odpovědí. Pouhé sdělení výsledku šetření zahraničním správcem daně není dostatečné, neboť důkazní hodnota takové informace je velice omezená. Stěžovatelka upozornila, že i za předpokladu, že by ke stavení lhůty pro stanovení daně mezinárodními dožádání došlo, by se týkalo pouze některých zdaňovacích období. Krajský soud však ani tuto skutečnost v napadeném rozsudku nezohlednil.

[9] U mezinárodních dožádání týkajících se společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS pak stěžovatelka namítala, že žalovaný nepřiměřeně dlouho vyčkával na doručení odpovědí. K první urgenci přistoupil po uplynutí téměř deseti měsíců od odeslání žádosti. Druhou urgenci učinil pouze formálně několik dní poté, co stěžovatelka podala podnět na nečinnost. Opakované urgence tak nemohly zhojit průtahy žalovaného. Zároveň je dle stěžovatelky zřejmé, že žalovaný bezdůvodně spoléhal na zjištění zahraničního správce daně, ačkoli mu nic nebránilo pokračovat v řízení.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že postup související s odstraňováním nesouladu v kontrolních hlášeních je odlišný od jiných kontrolních postupů. Dle žalovaného se tedy nejednalo o skrytou daňovou kontrolu, za kterou nelze považovat ani podání trestního oznámení. K mezinárodním dožádáním žalovaný uvedl, že stěžovatelka v žalobě rozporovala zejména otálení s urgováním odpovědí u dosud neukončených dožádání. V rozhodné době však žalovaný neobdržel odpověď pouze na dvě zbývající mezinárodní dožádání učiněná ve vztahu ke společnostem P.S.P. Praha a UNIBRANDS, a tedy se krajský soud správně zaměřil právě na tyto dva případy. K účelnosti mezinárodních dožádání žalovaný považoval za rozhodující, zda doposud provedené důkazy založily nutnost provádění dalšího dokazování. Tato podmínka byla v nynější věci naplněna. Hodnocení odpovědí na mezinárodní dožádání má dle žalovaného místo primárně v nalézacím řízení. V řízení o zásahové žalobě nelze učinit spolehlivý závěr, zda konkrétní mezinárodní dožádání mohlo mít dopad na dosud neukončené daňové řízení a tím i ovlivnit běh lhůty pro stanovení daně. K namítané pasivitě žalovaný uvedl, že nadřízený orgán žalovaného ani krajský soud průtahy neshledaly. K mezinárodnímu dožádání u společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS pak žalovaný vysvětlil, že se skutečně týkala jen některých zdaňovacích období. To však neznamená, že za ostatní zdaňovací období lhůta pro stanovení daně uplynula.

[11] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž uvedla, že nerozporuje rozdílnost různých postupů při správě daní. Údaje obsažené v kontrolním hlášení jsou však způsobilé ovlivnit výši daňové povinnosti, a proto by jejich podrobnějšímu prověřování měl odpovídat příslušný kontrolní postup, tedy daňová kontrola. Stěžovatelka dále uvedla, že nikdy netvrdila, že by podání trestního oznámení bylo skrytou daňovou kontrolou. Podání trestního oznámení nicméně v daném případě dokládalo, že žalovaný před formálním zahájením daňové kontroly údaje získané z mezinárodních dožádání vyhodnocoval. Stěžovatelka dále nesouhlasila se žalovaným, že by se mezinárodní dožádání měla posuzovat pouze v nalézacím řízení. V nynějším řízení bylo třeba mezinárodní dožádání hodnotit s ohledem na rozsah a kvalitu jejich obsahu, s čímž souvisí i jejich možný vliv na běh lhůty pro stanovení daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[13] V nyní posuzované věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda se žalovaný dopustil vůči stěžovatelce nezákonného zásahu spočívajícího ve vedení daňové kontroly na DPH za příslušná zdaňovací období po uplynutí lhůty pro stanovení daně s ohledem na její dřívější materiální zahájení, k němuž došlo před formálním zahájením daňové kontroly. Stěžovatelka v této souvislosti poukazovala na neúčelnost mezinárodních dožádáních a nedůvodné průtahy žalovaného, který nepřiměřeně dlouho vyčkával na odpovědi v případě mezinárodních dožádání ve vztahu ke

společnostem P.S.P. Praha a UNIBRANDS, s nimiž stěžovatelka obchodovala.

[14] Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře opakovaně dovodil, že prostředek ochrany před nezákonnými či excesivními úkony správce daně v rámci daňové kontroly představuje žaloba na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, vyslovil následující závěry: „Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly. (…) Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň.“

[15] Předmětem řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v daňové kontrole nicméně není vlastní výsledek kontroly, tedy samotný obsah při kontrole učiněných zjištění. Soudní ochrana směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem. Žaloba tedy neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, před vlastními kontrolními zjištěními (viz výše citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55). V řízení o zásahové žalobě tedy správní soud nemůže posuzovat, zda určité okolnosti správce daně v rámci prováděné daňové kontroly zjistil dostatečně, ani které konkrétní skutečnosti vůbec může či nemůže zjišťovat, nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60). V intencích těchto závěrů krajský soud správně důvodnost stěžovatelkou podané zásahové žaloby posuzoval.

[16] Krajský soud se 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 formálního zahájení, v důsledku čehož byla vedena po uplynutí lhůty pro stanovení daně. 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 zákon č. 280/2009 Sb., 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, a ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31). 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41).

[17] V souzené věci se sporná otázka faktického zahájení daňové kontroly, a s tím souvisejícího běhu lhůty pro stanovení daně, odvíjela od hodnocení rozsahu a obsahu učiněných mezinárodních

dožádání. V případě DPH může správce daně využít mezinárodní dožádání 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. Mezinárodní dožádání má vliv na běh lhůty pro stanovení daně, neboť po dobu jeho trvání prekluzivní lhůta neběží [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu]. Aby však účinky na běh lhůty pro stanovení daně skutečně nastaly, nepostačuje samotné odeslání žádosti dle uvedeného nařízení, ale je třeba, aby mezinárodní dožádání souviselo s konkrétním daňovým řízením a bylo účelné a důvodné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56). Konkrétní podmínky Nejvyšší správní soud vymezil v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, následovně: „(a) musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující.“

[18] Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval tím, zda krajský soud správně vyhodnotil okamžik zahájení daňové kontroly a běh lhůty pro stanovení daně. Krajský soud dospěl k závěru, že postup k odstranění rozporů v kontrolních hlášeních ani mezinárodní dožádání (odeslaná před datem formálního zahájením daňové kontroly) materiálně daňovou kontrolu nezahájily. Postup k odstranění rozporů v kontrolních hlášeních krajský soud považoval za samostatný typ řízení, který nespočíval v prověřování stěžovatelčiny daňové povinnosti. K tomuto závěru Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že odstraňování rozporů v kontrolních hlášeních dle § 101g zákona o DPH představuje odlišné řízení oproti kontrolním postupům, včetně daňové kontroly. Z hlediska posouzení, zda se (ne)jedná o zastřenou kontrolní činnost, však nepostačuje konstatování, že se formálně jedná o jiné řízení. Vždy je totiž třeba zkoumat konkrétní správcem daně učiněné úkony, tedy zda již nezačal prověřovat a hodnotit konkrétní daňovou povinnost daňového subjektu. V uvedené věci krajský soud tímto způsobem postupoval a dospěl k závěru, že žalovaným vyžádané smlouvy a daňové doklady, jakož i neformální e-mailová komunikace, skutečně sloužily pouze k ověření údajů obsažených v kontrolních hlášeních. Se závěrem krajského soudu, že vyžádání podkladů k odstranění rozporů v kontrolních hlášeních v nyní souzené věci fakticky daňovou kontrolu nezahájilo, se tedy Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[19] Odlišně od krajského soudu však Nejvyšší správní soud za skutkových okolností nyní souzené věci nahlíží na mezinárodní dožádání, která žalovaný v souzeném případě odeslal před formálním zahájením daňové kontroly. Žalovaný na přelomu let 2017 a 2018 do neveřejné části spisového materiálu založil řadu mezinárodních dožádání (vedena pod pořadovými č. 63 až 76 soupisu neveřejné části spisového materiálu). Jimi žalovaný prověřoval existenci konkrétních řetězců společností obchodujících se stěžovatelkou, včetně konkrétního pohybu zboží. Krajský soud tuto činnost považoval a hodnotil jako součást vyhledávací činnosti.

[20] Nejvyšší správní soud nejprve v této souvislosti upozorňuje, že podle čl. 54 odst. 1 písm. b) nařízení lze mezinárodní dožádání využít tehdy, pokud dožadující orgán vyčerpal 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. Nejvyšší správní soud nevylučuje, že s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem v praxi řešených případů bude mezinárodní dožádání nadále spadat pod vyhledávací činnost, např. pokud správce daně tímto způsobem ověřuje formální či registrační údaje. Vyplyne-li však z obsahu mezinárodních dožádání, že byla učiněna za účelem prověřování a hodnocení konkrétních uskutečněných zdanitelných plnění (jako tomu bylo v nyní souzené věci), co do podstaty, rozsahu a obsahu se již jedná o prověřování konkrétních daňových povinností, které nelze činit mimo kontrolní postup bez vědomí daňového subjektu.

[21] V nyní projednávaném případě se žalovaný prostřednictvím mezinárodních dožádání dotazoval zahraničních správců daně na třetí subjekty -konkrétní společnosti obchodující se stěžovatelkou. Předmětem dotazů však byla přesně určená zdaňovací období a konkrétní zdanitelná plnění (vymezená částkami v eurech), k jejichž uskutečnění došlo mezi těmito společnostmi a stěžovatelkou. Dotazy směřovaly na okolnosti dodání zboží (např. kde došlo k nakládce, kdo zboží přebíral), včetně toho, zda společnost zdanitelná plnění přiznala, zda má skladovací prostory, zaměstnance ad. Byla jimi tedy prověřována konkrétní zdanitelná plnění, u nichž u stěžovatelky panovaly pochybnosti. Za daných skutkových okolností této věci tedy již nelze hovořit o prostém „mapování terénu“, nýbrž o prověřování konkrétních zdanitelných plnění (a ve výsledku tedy i stěžovatelčiných daňových povinností) z důvodu podezření na její zapojení do podvodných řetězců na DPH. 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 mezinárodní dožádání materiální zahájení daňové kontroly.

[22] Krajský soud tedy otázku zahájení daňové kontroly vyhodnotil nesprávně. Od okamžiku zahájení daňové kontroly se pak odvíjí i hodnocení běhu lhůty pro stanovení daně. V dalším řízení se proto krajský soud bude povinen znovu zabývat posouzením běhu prekluzivní lhůty. V součinnosti s žalovaným ověří skutečný okamžik odeslání dotčených mezinárodních dožádání (nikoli pouze datum, kdy došlo k jejich založení do spisového materiálu), a to ve spojitosti s konkrétními kontrolovanými zdaňovacími obdobími na DPH. Dle takto učiněných zjištění následně vyhodnotí, kdy konkrétně došlo k faktickému zahájení daňové kontroly ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, od čehož následně odvine nový běh tříleté lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Byť v daném 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 fakticky zahájí i daňovou kontrolu, tedy bude mít z hlediska běhu prekluzivní lhůty účinky předvídané jak § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, tak § 148 odst. 3 téhož zákona. Krajský soud se tedy v dalším řízení bude podrobně věnovat hodnocení veškerých realizovaných mezinárodních dožádání, posoudí jejich účelnost i věcnou a časovou souvislost a tím i jejich vliv na stavení běhu prekluzivní lhůty ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím na DPH.

[23] Krajský soud při posuzování lhůty pro stanovení daně zohlední také trestní stíhání stěžovatelky a jeho účinky na běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, které nastávají bez ohledu na výsledek trestního řízení. Rozhodující je pouze okolnost, zda trestní stíhání pro daňový trestný čin související s prověřovanou daní skutečně probíhalo. Přihlédne také k dalším skutečnostem, které mohly mít vliv na lhůtu pro stanovení daně, a opětovně vyhodnotí, zda se žalovaný zahájením a vedením daňové kontroly vůči stěžovatelce nedopustil nezákonného zásahu.

[24] Nesprávný závěr stran určení okamžiku zahájení daňové kontroly nicméně v dané věci nebrání vyjádřit se ke krajským soudem hodnoceným mezinárodním dožádáním učiněným ve vztahu ke společnostem P.S.P. Praha a UNIBRANDS. Stěžovatelka v této souvislosti nejprve namítala, že se krajský soud měl zabývat všemi mezinárodními dožádáními (nikoli jen uvedenými dvěma). S ohledem na krajským soudem učiněné závěry byl ovšem jeho postup v předchozím řízení opodstatněný. Krajský soud v předchozím řízení vycházel z nesprávného závěru, že žalovaný fakticky daňovou kontrolu nezahájil dříve, než došlo k jejímu formálnímu zahájení, a zároveň mezinárodní dožádání u společností P.S.P. Praha a UNIBRANDS hodnotil jako účelná. Za takové situace by tedy ani případné hodnocení jiných mezinárodních dožádání jako neúčelných nemohlo vést k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně. V dalším řízení (s ohledem na odlišný závěr ohledně okamžiku zahájení daňové kontroly) se však krajský soud bude povinen zabývat rovněž posouzením účelnosti dalších

mezinárodních dožádání, a sice s ohledem na nové posouzení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[25] K mezinárodním dožádáním učiněným ve vztahu ke společnostem P.S.P. Praha a UNIBRANDS pak krajský soud správně uvedl, že byla účelná (a tedy měla vliv na běh lhůty pro stanovení daně) a že žalovaný při vyčkávání na odpovědi od zahraničních správců daně nebyl nečinný. Účelnost mezinárodních dožádání je třeba posuzovat dle zjišťovaných (dotazovaných) skutečností, nikoli dle charakteru následné odpovědi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101). Žalovaný uvedená dožádání činil za účelem prověření zkoumaných řetězců a konkrétního pohybu zboží, a tedy případného podvodu na DPH. Jejich hodnocení má ovšem primárně probíhat v rámci nalézacího řízení a posléze při soudním přezkumu vydaného správního rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020-60). V řízení o zásahové žalobě je třeba pozornost soustředit především na to, zda účelnost mezinárodních dožádání není zjevně vyloučena, což by mělo vliv na běh lhůty pro stanovení daně. O takový případ se však v souzené věci nejednalo.

[26] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem také v hodnocení, že vlastní délku probíhajícího mezinárodního dožádání nelze klást k tíži žalovanému, který nemá přímý vliv na činnost zahraničních správců daně. Tomu odpovídá i úprava běhu lhůty pro stanovení daně. Po dobu mezinárodního dožádání prekluzivní lhůta neběží (staví se) dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Žalovaný tak mohl získání odpovědí pouze urgovat, což opakovaně činil.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Na základě výše uvedených skutečností tak 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. Opětovně se tedy bude zabývat lhůtou pro stanovení daně s ohledem na dřívější materiální (faktické) zahájení daňové kontroly a v návaznosti na nový výpočet posoudí důvodnost zásahové žaloby.

Další články:

- Restituce (exkluzivně pro předplatitele)
- Klimatická žaloba
- CHKO Soutok
- Správní žaloba a trestní rozsudek
- Nároky pozůstalých (exkluzivně pro předplatitele)
- Odpovědnost státu za újmu (exkluzivně pro předplatitele)
- Zemědělská půda
- Veřejné zakázky
- Péče o zdraví (exkluzivně pro předplatitele)
- Průtahy v řízení (exkluzivně pro předplatitele)
- Platy soudců