



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **CZ VEHA, s.r.o.**, IČ 25543164
sídlem Hrnčířská 572/4, 602 00 Brno – Královo Pole
zastoupen BDO Czech Republic s.r.o.
sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3.3.2020, č.j. 7595/20/5300-22444-711887,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce, kterými brojil proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj - dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013, č. j. 2365929/18/3003-52523-712337, ze dne 7. 5. 2018; dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013, č. j. 2367486/18/3003-52523-712337, ze dne 7. 5. 2018; a dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013, č. j. 2367805/18/3003-52523-712337, ze dne 7. 5. 2018.

II. Obsah žaloby

2. V úvodu žaloby žalobce nejprve popsal předmět svého podnikání, svou ekonomickou historii a základním způsobem vymezil to, co považuje za předmět řízení před správcem daně a zdejším soudem. Následně popsal skutkové okolnosti, za nichž docházelo k obchodu s komoditou universaloil BASE 300CN27101999, se kterou žalobce v daném období provedl tři obchodní případy. Zejména popsal pohyb zboží na základě proběhlého dokazování, vč. označení subjektů, mezi kterými došlo k jednotlivým dodáním zboží. Uvedl, že celého dodání zboží se účastnil proto, že dodavatelská společnost Euro Alfa Capital („EAC“) nebyla schopna finančně pokrýt celou dodávku a žalobce namísto poskytnutí půjčky EAC vstoupil do obchodu jako jeden z kupujících. Odkázal na rámcovou smlouvu, dle které si kupující (žalobce) měl převzít zboží přímo u skladovatele v ropném přístavu v Rostocku a přechod nebezpečí škody na zboží byl sjednán přechodem zboží skrz ventil plnicího zařízení, tj. FCA INCOTERMS 2010. Přepravu zboží měl zajistit kupující. Dále poukázal na to, že než zboží stočené v autocisternách opustilo přístav Rostock do cílových míst v jiných čl. státech, bylo žalobcem dále prodáno jeho odběrateli, společnosti Carnela Limited (dále jen „Carnela“). Mezi žalobcem a Carnelou byla uzavřena rámcová smlouva ze dne 25. 7. 2013. Smluvní strany si mimo jiné sjednaly identická pravidla pro okamžik dodání zboží a okamžik přechodu nebezpečí škody na zboží jako EAC a žalobce. Tedy podle žalobce, tento nakoupil předmětné zboží od EAC bez přepravy, neboť ještě před samotnou přepravou zboží na cílová místa v jiných členských státech zboží prodal svému odběrateli, tj. nakoupil a prodal zboží „na dálku“. Osud zboží po jeho prodeji odběrateli nevěděl, nemohl vědět a pro svůj závěr o zdanění mimo ČR vědět nemusel.
3. Na základě obsahu správního spisu má za prokázané, že část zboží po přepravě společností PTS AUTOZAK Sp. Z o. o. („PTSA“) skončila v Itálii a část v Litvě a Carnela nebyla s velkou pravděpodobností konečným odběratelem.
4. Spornou právní otázkou podle žalobce je určení subjektu, který vystupoval v dotčených řetězových obchodech z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“) jako tzv. pořizovatel zboží z jiného členského státu, tedy komu vznikla dle obecných pravidel o zdanění pořízení zboží v jiném čl. státě povinnost odvést DPH z nakoupeného zboží v Itálii.
5. V rámci vlastních žalobních bodů nejprve žalobce brojil proti procesním vadám daňového řízení. Jako první namítl, že dodatečné platební výměry byly žalobci oznámeny po uplynutí prekluzivní lhůty, a to proto, že správce daně započal s faktickým prověřováním skutečností vztahujících se k předmětnému obchodu již na konci roku 2014. Lhůta pro stanovení daně tak uplynula dne 10. 12. 2017, zatímco daňová kontrola byla ukončena dne 2. 5. 2018 a dodatečné platební výměry byly doručeny žalobci dne 9. 5. 2018.

6. Další procesní vadu spatřoval žalobce v tom, že správce daně ještě před formálním zahájením daňové kontroly dne 29. 4. 2016 disponoval takovými informacemi a zjištěními, ze kterých bylo možné důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně z přidané hodnoty. Pochybení správce daně spočívalo v tom, že namísto vydání výzvy k podání dodatečných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, bez dalšího zahájil daňovou kontrolu. Jelikož množina důkazů, na jejichž základě správce daně dospěl ke svému závěru, je v zásadě identická s těmi, které získal ještě před samotným zahájením daňové kontroly, měl správce daně povinnost žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, a tím mu umožnit napravit daný stav a nevystavit jej sankci v podobě 20 % penále z doměřené daně.
7. Následně brojil žalobce proti meritornímu posouzení věci správcem daně a vyjádřil nesouhlas s tím, že intrakomunitárním dodáním zboží bylo dodání mezi EAC a žalobcem proto, že „organizátorem“ přepravy byla EAC. K samotnému právnímu hodnocení věci odkázal na rozsudek SDEU ve věci C-386/16 Toridas s tím, že osvobození od daně z titulu dodání zboží v režimu intrakomunitárního dodání mělo být přířčeno až druhému dodání, tj. mezi žalobcem a Canelou, přičemž první dodání (EAC – žalobce) bude považováno za dodání bez přepravy, tj. dodání s místem plnění v Německu.
8. V další žalobní námitce brojil proti neunesení důkazního břemene žalovaným, který podle něj rezignoval na svou důkazní povinnost a vyšel toliko z informace, že přepravce oslovila EAC, a dokonce opominul fakt, že část zboží skončila v Litvě. Namítl, že správní orgány se zabývaly pouze dodáním zboží do Itálie, ale doměřily DPH i za zboží, které bylo dodáno do Litvy, na základě souhrnného a chybného zjištění.
9. Zároveň namítl i porušení zásady volného hodnocení důkazů a tendenční hodnocení žalovaného a porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Porušení dvojinstančnosti řízení spatřoval v tom, že se konkrétní úřední osoba podílela jak na prvostupňovém daňovém řízení, tak v odvolacím řízení, a to jednak při provádění dokazování, tak ale současně při hodnocení získaných zjištění.

III. Vyjádření žalobce a další podání účastníků

10. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a spisový materiál, a to vzhledem k tomu, že žalobní námitky jsou do značné míry totožné s námitkami odvolacími.
11. K problematice faktického zahájení daňové kontroly a s tím související namítané prekluze práva stanovit daň setrval na závěru, že e-mailová komunikace, která mezi správcem daně a tehdejším zástupcem žalobce v roce 2014, resp. z počátku roku 2015, byla toliko neformální a není možné dovodit úmysl správce daně zahájit u daňového subjektu v daném okamžiku daňovou kontrolu. Postup správce daně před zahájením daňové kontroly byl toliko vyhledávací činností dle § 78 daňového řádu, neboť správce daně si pouze shromažďoval důkazní prostředky pro přezkoumání daňových tvrzení žalobce, aniž by takto získané podklady dále samostatně hodnotil. Správce daně v této fázi pouze rámcově prověřoval podaná daňová tvrzení a toliko předběžně zjišťoval podkladové informace.
12. Rovněž k námitce týkající se povinnosti správce daně vydat před zahájením daňové kontroly primárně výzvu k dodatečnému daňovému přiznání dle § 143 odst. 3 daňového řádu odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že v době zahájení daňové kontroly měl sice k dispozici daňové doklady a další dokumentaci k předmětným transakcím, avšak v daném okamžiku

nebyl dán důvodný předpoklad pro stanovení daně, neboť pro správné určení místa plnění, což byla v daném případě základní sporná otázka mezi stranami, bylo nutné zohlednit veškeré okolnosti daného případu.

13. V případě námitky neunesení důkazního břemene a porušení zásady volného hodnocení důkazů plně odkázal na napadené rozhodnutí. Zdůraznil, že žalobce bezdůvodně upozaduje a účelově opomíjí některá zásadní zjištění, a to např. že z CMR listů jednoznačně vyplývá, že příjemcem zboží v Itálii byl právě žalobce, a především tu skutečnost, že EAC vystavila pro žalobce daňové doklady bez daně s odkazem na § 6a německého zákona o DPH (jedná se o období § 64 ZDPH, respektive čl. 138 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006). Žalovaný zásadně nesouhlasí s tvrzením žalobce, že by byl povinen prokázat své tvrzení o podvodném jednání pana L. a EAC. Tvrzení žalobce, že k doměření daně došlo i za zboží dodané do Litvy, podle něj nemá žádnou oporu ve spisovém materiálu a ani žalobce tuto skutečnost v rámci daňového řízení nikdy netvrdil a neprokazoval. K tvrzenému porušení zásady dvojinstančnosti řízení odkázal mimo napadené rozhodnutí i na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 25 Af 22/2018–93 ze dne 26. 6. 2019.
14. Následně se žalovaný podrobně vyjádřil k otázkám hmotněprávním. I v tomto případě odkázal na napadené rozhodnutí a zdůraznil rozsudek SDEU ve věci EMAG, podle kterého lze za intrakomunitární dodávku považovat právě tu, která je spojena s přepravou zboží. V daném případě bylo tedy podstatné určit, zda se jednalo o dodání spojené s odesláním nebo přepravou a dále bylo nutné určit místo, kde došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, čímž se zabýval v napadeném rozhodnutí.
15. Konstatoval, že dodání zboží mezi žalobcem a Canelou je nutno považovat jako dodání bez přepravy s místem plnění v Itálii. Plnění mezi EAC a žalobcem tak byla při splnění zákonem stanovených podmínek osvobozena od daně, přičemž předmětné plnění mělo být následně zdaněno ve státě pořizovatele zboží. Žalovaný má za to, že v daném případě byla na místě aplikace § 11 odst. 2 ZDPH, neboť daň v Itálii přiznána nebyla.
16. Žalobce reagoval na vyjádření žalobce replikou, v níž setrval na svých námitkách. V případě namítané prekluze dodal, že správce daně detailně zjišťoval skutkové okolnosti ještě před formálním zahájením daňové kontroly a po jejím zahájení *de facto* navázal na dosavadní prověřování, které probíhalo v identickém rozsahu. Setrval i na námitce nezákonnosti uloženého penále v souvislosti s porušením zásad daňového řízení s tím, že správci daně nepřislušelo předjímat, jak se daňový subjekt zachová. Stejně tak považoval dále za relevantní námitky neunesení důkazního břemene a porušení dvojinstančnosti řízení.
17. V případě meritorního posouzení samotného zdanění rozporoval závěry žalovaného ohledně výpovědi svědka L. a zdůraznil, že k dodání zboží mezi ním a Canelou došlo ještě před samotnou přepravou zboží, k čemuž odkázal na rozsudky SDEU ve věci C-414/17, AREX CZ a ve věci C-401/18, Herst, s.r.o.
18. Na repliku žalobce reagoval žalovaný podáním, ve kterém se zabýval hmotněprávní argumentací žalobce, s tím, že jakkoliv nejsou žalobcem odkazovaná rozhodnutí AREX CZ a HERST, s.r.o. v rámci napadeného rozhodnutí přímo zmíněny, hodnocení zjištěného skutkového stavu a závěry, jež byly formulovány v jeho odůvodnění, v nich vysloveným právním názorům zcela konvenují.

IV. Posouzení věci soudem

19. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s.ř.s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkumu rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Ve věci rozhodl po ústním jednání, na kterém účastníci setrvali na svých návrzích.
20. Zdejší soud rozhodoval ve věci již podruhé. Svým prvním rozsudkem ze dne 3. 6. 2022, č. j. 31 Af 28/2020-78, zrušil žalobou napadené rozhodnutí poté, co dospěl k závěru o důvodnosti námitek v souvislosti s rámcovými smlouvami a dopravou zboží. Ostatní námitky neshledal důvodné.
21. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 20. 10. 2023, č. j. 5 Afs 205/2022-39, rozsudek krajského soudu zrušil. Právním názorem vyjádřeným Nejvyšším správním soudem a jeho hodnocením věci byl zdejší soud při dalším posouzení věci vázán.
22. O jednotlivých námitkách proto soud uvážil následovně.

Rámcové smlouvy a dodání zboží

23. Soud stejně jako v předcházejícím řízení nepovažoval za smysluplné dopodrobna rekapitulovat skutkový stav v části, ve které není mezi stranami sporný. Lze proto zrekapitulovat nesporné skutečnosti, a to fakt, že se v případě předmětných transakcí jednalo o řetězový obchod, v jehož rámci byl (švýcarskou) společností EAC dopraven prostřednictvím lodní dopravy do německého přístavu Rostock olej, který byl následně prodán žalobci, a ten nakoupené zboží dále prodal (kyperské) společnosti Carnela. Dále je nesporné, že alespoň část zboží byla přepravena (polskou) společností PTSA do Itálie.
24. Dále mezi účastníky není sporné, že k prodeji zboží mezi EAC a žalobcem i následně mezi žalobcem a Carnelou docházelo na základě rámcových smluv. Nesporné je i to, že zboží bylo žalobci dodáváno s doložkou FCA INCOTERMS 2010 a stejné pravidlo platilo i mezi žalobcem a Carnelou (žalobce měl převzít zboží přímo u skladovatele v ropném přístavu v Rostocku a přechod nebezpečí škody na zboží byl sjednán přechodem zboží skrz ventil plnicího zařízení).
25. Podstata nyní projednávané věci spočívá v tom, že daňové orgány doměřily žalobci daň z přidané hodnoty za pořízení zboží od EAC z jiného členského státu (Německa) s místem plnění v Itálii dle § 11 odst. 2 ZDPH, neboť podle jejich názoru žalobci vznikla povinnost přiznat daň. Jádrem sporu v této věci byla otázka rozlišení osoby určující intrakomunitární plnění v kontextu řetězových obchodů s pohonnými hmotami dováženými z jiných členských států. V případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna z řetězce obchodních transakcí (viz rozsudek SDEU 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder*, bod 45). Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 Z DPH). Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-430/09, *Euro Tyre*, bod 34).

26. Ve svém prvním rozsudku dospěl zdejší soud k závěru, že žalovaný, resp. správce daně prvního stupně, neunesl důkazní břemeno ve smyslu dostatečného zjištění skutkového stavu a zároveň rozhodnutí orgánů daňové správy neobsahuje dostatečné právní závěry ohledně místa zdanitelného plnění, a to s ohledem na nedostatečnost právního posouzení okamžiku převodu vlastnického práva, resp. práva nakládat s věcí jako vlastník. Po podrobném přezkoumání skutkových zjištění zavázal soud žalovaného, aby v navazujícím řízení na základě norem soukromého práva identifikoval okamžik, kdy žalobce získal ke zboží vlastnické právo, resp. právo nakládat se zbožím jako vlastník, a na základě uvedeného konstatoval právní titul, podle kterého žalobce mohl s věcí nakládat. Zároveň vedle toho zjistil a poukázal na to, že správním spisem prochází důkazy pořízené správcem daně, resp. žalovaným, které dokládají přepravu maximálně 1350,96 Mt, ačkoliv žalobce pořídil od EAC (opět dle rámcových smluv) 3300 Mt oleje. Z důkazů správce daně tak vyplývala přeprava méně než jedné poloviny zboží. Dále zdejší soud shledal, že zatímco rámcové smlouvy uzavřené mezi EAC a žalobcem, ve spojení s objednávkami dopravy, správce daně a žalovaný považoval za relevantní, totožné rámcové smlouvy mezi žalobcem a Carnelou orgány daňové správy za relevantní nepovažují.
27. Tyto závěry ale Nejvyšší správní soud nevyhodnotil jako dostatečné pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.
28. Naopak, Nejvyšší správní soud jednoznačně uvedl, že *„Na základě obsahu spisu je tak možno uzavřít, že žalobkyně nakoupila od EAC celkem 3 300 mt oleje, přičemž stejný objem oleje prodala žalobkyně dále společnosti Carnela. S ohledem na skutečnost, že veškerý prodej oleje společnosti Carnela probíhal na základě uzavřené rámcové smlouvy, přičemž žalobkyně netvrdila nic, co by mělo svědčit o prodeji oleje do jiného státu než do Itálie, souhlasí Nejvyšší správní soud se stěžovatelem, že shromážděné podklady dostatečným způsobem mapují způsob obchodování žalobkyně – spis obsahuje přepravní doklady, které se vztahují ke všem třem obchodům uskutečněným se společností EAC (žalobkyně nakoupený olej prodala vždy společnosti Carnela).“* a dále, že *„Pokud jde o skutečnosti svědčící o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, resp. (ne)dostatečnou úvahu stěžovatele, ani v této části rozsudek krajského soudu neobstojí. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí vylíčil skutečnosti, které svědčily o tom, že žalobkyně mohla se zbožím nakládat jako vlastník až na území Itálie. Z doložených přepravních dokladů jednoznačně vyplynulo, že odesílatelem zboží byla společnost EAC, žalobkyně vystupovala v pozici příjemce zboží. Podle přepravních dokladů to tedy byla pouze společnost EAC, která mohla ovlivnit právní osud zboží, tj. nakládat s ním po právní stránce – k tomu viz Úmluvu o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (č. 11/1975 Sb.), podle jejíhož čl. 12 je se zásilkou oprávněn disponovat odesílatel. V daném případě to tedy byla společnost EAC, která mohla požadovat po dopravci zastavení přepravy, změnu místa dodání nebo vydání zásilky jinému příjemci, než jaký byl uveden v CMR listech. Tomuto závěru odpovídají také další zjištění stěžovatele, podle níž to byla společnost EAC, která dopravu objednávala u společnosti PTSA.“* Nejvyšší správní soud dále pokračovat a uvedl, že *„Pokud jde o závěr krajského soudu, že žalobkyně nikdy zboží v Itálii nepřevzala, k tomu je nutno uvést, že podle shromážděných CMR listů zboží přebíraly v Itálii 3. osoby (které se podle jednotlivých dokladů lišily). Nutno však zdůraznit, že faktické obdržení zboží (jeho fyzická držba) není podmínkou převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník; stejně tak není nutné, aby strana, na kterou je zboží převáděno, zboží fyzicky držela, anebo aby k ní bylo zboží fyzicky přepraveno (viz rozsudek Soudního dvora EU ve věci Enteco Baltic, bod 87). Podstatné je, že po dobu přepravy zboží to byla právě společnost EAC, která mohla ovlivnit osud zboží. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se stěžovatelem, že i*

když bylo v rámcových smlouvách formálně uvedeno, že nebezpečí škody na zboží přechází na žalobkyni, resp. jejího odběratele (společnost Carnela) již okamžikem průchodu zboží plnicím ventilem v přístavu v Rostocku, faktický průběh realizovaných transakcí svědčí naopak o tom, že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník až na území Itálie.

[38] Obsah spisu vyvrací tvrzení žalobkyně o tom, že dopravu organizovala společnost Carnela, která EAC pouze instruovala o tom, kam má zboží dopravit. Tato tvrzení jsou v přímém rozporu s obsahem shromážděných CMR listů, kde je jako odesílatel uvedena společnost EAC a jako příjemce zboží žalobkyně. Těmto závěrům ostatně svědčí i ta skutečnost, že společnost EAC vystavovala žalobkyni faktury podle příslušných německých předpisů bez DPH, což svědčí ve prospěch závěrů stěžovatele a správce daně.“

29. Nejvyšší správní soud závěrem uvedl: „[40] Za těchto okolností (při náležitém popisu všech skutkových zjištění a uvedení úvahy o tom, že žalobkyně se zbožím začala nakládat jako vlastník až na území Itálie) nebylo namístě po stěžovateli požadovat, aby uvedl konkrétní „právní titul, podle kterého žalobce mohl s věcí nakládat;“ viz bod 52 napadeného rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud naopak souhlasí se stěžovatelem, že napadené rozhodnutí obsahuje dostatečný popis skutkových zjištění i úvahy, z níž je zřejmé, proč došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník (které nelze ztotožňovat se soukromoprávním převodem vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů) na žalobkyni až v Itálii. I v této části se tak Nejvyšší správní soud ztotožnil s názorem stěžovatele.“
30. Zdejší soud je ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se žalovaným v tom, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a zároveň aproboval i jeho úvahy ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce až v Itálii. Vyslovil též i jasný názor na to, ke kterému „pořízení zboží“ má být připočtena i jediná přeprava uvnitř EU a které „pořízení zboží“ musí být jako jediné kvalifikované jako pořízení zboží uvnitř EU. V podrobnostech soud odkazuje na citované kasační rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.
31. V této souvislosti proto nezůstal prostor pro další úvahy zdejšího soudu a shora uvedené námitky stran rámcových smluv mezi EAC a žalobcem, převodu vlastnického práva, pořízení zboží a jeho dodání do Itálie soud nemohl shledat důvodnými bez ohledu na jeho argumentaci.
32. V případě ostatních námitek nebyl rozsudek zdejšího soudu přezkoumán a zdejší soud nemá důvod cokoli měnit na svém předcházejícím posouzení těchto námitek

K prekluzi práva doměřit daň

33. V případě v pořadí první žalobní námitky dospěl soud k závěru, že k prekluzi práva doměřit daň nedošlo, jelikož úkony, na které odkazoval žalobce jako na materiální zahájení daňové kontroly, z listopadu 2014 a zejména z prosince 2014 a „z kraje roku 2015“ považuje soud za vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu. Na závěrech, které zdejší soud přijal již v minulém rozhodnutí nezměnilo nic ani doplnění žaloby a provedení důkazu emailem ze dne 23. 1. 2015 (viz níže).
34. Podle § 78 odst. 1 daňového řádu správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.

35. Podle § 78 odst. 2 daňového řádu vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.
36. Podle § 78 odst. 3 daňového řádu v rámci vyhledávací činnosti správce daně
 - a. ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů,
 - b. zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,
 - c. shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3,
 - d. opatřuje nezbytná vysvětlení,
 - e. provádí místní šetření.
37. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.
38. Podle § 85 odst. 3 daňového řádu správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu.
39. Soud nezpochybňuje závěr žalobce, že pro určení běhu prekluzivní lhůty je podstatné materiální zahájení daňové kontroly. Nicméně z obsahu správního spisu soud nedospěl k závěru, že úkony správce daně v období přelomu roku 2014 a 2015 představovaly materiální zahájení daňové kontroly a k zahájení daňové kontroly nedošlo 10. 12. 2014 ani v lednu 2015, jak tvrdí žalobce.
40. Obsahem správního spisu jsou emaily správce daně žalovanému (Ing. L.) ze dne 25. 11. 2014, 4. 12. 2014, 10. 12. 2014 a odpovědi na ně poskytnuté tehdejším zástupcem žalobce, p. J. (ginkgo.cz), ze dne 27. 11. 2014, 10. 12. 2014 a 22. 12. 2014.
41. V emailu ze dne 25. 11. 2014 správce daně vyžádal sdělení, jaké zboží žalobce dováží z jiného členského státu (s čím obchoduje), soupis dodavatelů z jiných členských států za rok 2013 a daňový doklad k pořízení zboží od slovenského plátce v únoru 2014. Na tento email reagoval žalobce stručným uvedením toho, s čím obchoduje, a poskytnutím soupisu dodavatelů z EU.
42. V emailu ze dne 4. 12. 2014 správce daně uvedl: *„Za zdaňovací období 7,8,9/2013 a 10/2016 na Vaše DIČ uvedl „dodavatel“ v Německu VAT ID 288203668 – EURO ALFA Capital AG vysoké částky na pořízení zboží, jedná se celkem o 4 mil. EUR. Prosím o vyjádření. Souhrnné blášení za 10/14 zkusím dát do souladu s daňovým přiznáním.“*
43. V reakci na email správce daně žalobce uvedl, že realizoval tři nákupy od uvedeného dodavatele v hodnotě 3 mil. EUR s dodací podmínkou FCA Rostock, SRN, a se stejnou podmínkou na stejném místě bylo zboží prodáno. Uvedl, že nákup posoudil jako nákup mimo EU a do daňového přiznání nebyl zahrnut. Prodej byl posouzen jako prodej mimo EU a byl zahrnut v daňovém přiznání na řádku 26.
44. V emailu ze dne 10. 12. 2014 správce daně požádal o naskenování faktur a žalobce je v reakci na to zaslal správci daně dne 10. 12. 2014.
45. U jednání dne 21. 11. 2023 provedl soud důkaz emailem správce daně ze dne 23. 1. 2015, v němž správce daně konstatoval, že proběhla porada příslušné úřednice a vedoucí ohledně zjišťovaných nesrovnalostí s tím, že správce daně konstatoval, že předmětný nákup měl být

zahrnut do daňového přiznání, a doporučil žalobci, že by bylo vhodné podat daňové přiznání.

46. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019-30, konstatoval: „i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezi vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a mapování terénu provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (viz výše). ... podstatné je skutečné počínání správce daně, tedy zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu“
47. V rámci citovaného rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-40, k již zrušenému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (jeho závěry však lze s ohledem na podobnost dřívější a současné právní úpravy aplikovat i na nyní projednávanou věc) Nejvyšší správní soud uvedl: „Z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“. O místním šetření je pořízován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam. Přesto, že protokol o ústním jednání (§ 12 daňového řádu) je veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob. Naproti tomu § 16 daňového řádu jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ“.
48. Zároveň Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, konstatoval, že: „Z úkonu, jímž se daňová kontrola zahajuje, tak musí být v první řadě bez jakýchkoliv rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem je zahájit daňovou kontrolu. Byť tato skutečnost není v § 87 odst. 1 daňového řádu výslovně uvedena, je potřeba ji považovat za základní obsahovou náležitost tohoto úkonu. Je-li výslovně upravenou obsahovou náležitostí úkonu vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, tím spíše musí být z úkonu bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že jeho cílem je zahájit daňovou kontrolu. Úkon správce daně může způsobit pouze ty právní účinky, na jejichž vyvolání je zaměřen projev vůle správce daně obsažený v úkonu. Tento projev vůle přitom musí být v úkonu obsažen určitě a srozumitelně, aby s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu nemohl být nikdo na pochybách, co je jeho obsahem, tedy jaké základní účinky má vyvolat (adresátovi úkonu jistě nemusí být zřejmé, jaké všechny dílčí následky jsou se zahájením daňové kontroly spojeny, postačí, že z obsahu úkonu bez rozumných pochybností dovodí, že jím je zahajována daňová kontrola).

[34] Krajský soud i žalobce se dovolávali toho, že je potřeba vycházet ze skutečného obsahu úkonu. Taková zásada ovšem není v daňovém řádu upravena ve vztahu k úkonům správce daně. ... Ani tak ovšem pravidlo, aby úkony byly vykládány podle jejich skutečného obsahu, nikoliv podle jejich formálního označení, neznamená, že by úkonům, jejichž obsah není srozumitelně a určitě vymezen, měl být „podsouván“ takový význam, aby se jednalo o úkony, které jsou v souladu s procesními pravidly.

[35] ... ze skutečnosti, že v rámci daňové kontroly je správce daně oprávněn podle § 81 odst. 2 ve spojení s § 86 odst. 4 daňového řádu vyžádat si z účetních záznamů nebo jiných informací kopii, a to i na technických nosičích dat, nelze dovodit, že výzva k předložení některých účetních záznamů a dokladů za zdaňovací období roku 2013 směřovala k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2013.

[36] Pouze ze skutečnosti, že na základě účetních záznamů a dokladů, které si stěžovatel od žalobce vyžádal (a ten mu je obratem předložil), mohl započít s prověřováním správnosti daňové povinnosti přiznané za zdaňovací období roku 2013, nelze dovozovat, že účelem výzev bylo zahájit daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. ... Pokud by tedy stěžovatel fakticky přikročil k provádění daňové kontroly, aniž by ji řádně zahájil, jednalo by se o nezákonný postup. Zdůrazňuje-li § 87 odst. 1 daňového řádu, že úkonem, jímž se zahajuje daňová kontrola, je pouze úkon, při němž správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, jde o historickou reakci na dřívější praxi, kdy k reálnému zahájení daňové kontroly docházelo až se značným časovým odstupem od jejího formálního zahájení. S touto skutečností se vyrovnala judikatura tak, že za okamžik zahájení daňové kontroly považovala až okamžik, kdy správce daně fakticky započal s prováděním kontroly. Právě tato podmínka byla převzata do § 87 odst. 1 daňového řádu, aniž by tím ovšem mělo být popřeno, že svůj význam má též formální úkon spočívající v zahájení daňové kontroly, neboť se jím daňový subjekt vyrozumívá o tom, že byla kontrola zahájena a co je jejím předmětem (předmět a rozsah kontroly).“

49. Na základě citované judikatury posoudil soud úkony správce daně, tj. zda na základě emailové komunikace skutečně započal s prováděním kontroly, tedy prověřováním daňového základu žalobce, nebo se jednalo o vyhledávací činnosti (zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“).
50. K formálnímu zahájení daňové kontroly přistoupil správce daně dne 29. 4. 2016 a tento úkon je zachycen v protokole o zahájení daňové kontroly. Klíčové skutečnosti a postupy, které vedly k prověření základu daně žalobce, souvisely až s realizací výměny informací dle nařízení 904/2010/EU, přičemž první z těchto listin je dotaz na kyperský ústřední kontaktní orgán ze dne 23. 5. 2016, resp. 26. 5. 2016. Výzva k prokázání skutečností ohledně faktur od EAC byla ve vztahu k žalobci vydána dne 1. 12. 2016 po obdržení odpovědi z Kypru dne 8. 9. 2016. Pro správce daně klíčový podklad z Polska byl získán na základě žádosti o informace dle citovaného nařízení ze dne 20. 3. 2017, resp. 27. 3. 2017.
51. Soud z obsahu správního spisu, doplnění dokazování a ani z tvrzení žalobce nezjistil nic, co by ho mohlo vést k závěru, že správce daně začal prověřovat daňový základ žalobce přede dnem formálního zahájení daňové kontroly. Samotná informace, že žalobce realizoval tři nákupy od uvedeného dodavatele v hodnotě 3 mil. EUR s dodací podmínkou FCA Rostock, SRN, a se stejnou podmínkou na stejném místě bylo zboží prodáno; nákup posoudil jako nákup mimo EU a do daňového přiznání nebyl zahrnut; prodej byl posouzen jako prodej mimo EU a byl zahrnut v daňovém přiznání na řádku 26; a poskytnutí tří faktur, to vše k žádosti správce daně bez dalšího prověřování ať už na Kypru nebo v Polsku či Německu nemohlo představovat *prověřování základu daně*. Správce daně mohl získat pouze osvětlení skutečností, které měly být uvedeny v daňových přiznáních, případně skutečností, o kterých se dozvěděl v rámci jiné vyhledávací činnosti.

52. Ani samotné doporučení správce daně obsažené v emailu ze dne 23. 1. 2015 podat daňové přiznání nepovažuje soud za překročení vyhledávací činnosti. Z tohoto emailu obsahově vyplývá, že se správce daně předmětným nákupem v určitém rozsahu zabýval, nicméně součástí vyhledávací činnosti nutně musí být určité kritické zhodnocení zjištěných skutečností, a to samo nemůže představovat skryté provádění daňové kontroly. Zjišťování podkladových informací, resp. „mapování terénu“ vždy musí vést k přijetí dílčího závěru správce daně ohledně jeho dalšího postupu.
53. Soud vnímá, že rozlišování mezi skrytou daňovou kontrolou a vyhledávací činností před jejím zahájením může být problematické a že daňové subjekty mohou chápat vyhledávací činnost jako hlubší zásah do svých práv, který již představuje právě daňovou kontrolu. V nyní posuzované věci ale podle názoru soudu správce daně rozsah vyhledávací činnosti nepřekročil, a to při vědomí i aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu. Správce daně sice na základě vyžádaných informací mohl dospět k závěru o tom, že by bylo vhodné zahájit ve věci daňovou kontrolu, ale rozhodně z výzev ani poskytnutých informací nelze dovozovat, že účelem výzev bylo její zahájení. Naopak jednalo se o vyhledávací činnost ve smyslu zjišťování podkladových informací a k provedení daňové kontroly přistoupil správce daně posléze a umožnil žalobci realizaci jeho procesních práv.
54. Po seznámení se s kasačním rozsudkem žalobce doplnil žalobu o vyjádření, ve kterém na námitce prekluze setrval. Žalobce sice odkázal na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které zdůraznil zobecňující závěry, nicméně se ve všech žalobcem odkazovaných rozhodnutích jednalo o skutkově odlišné situace. Samotné zobecňující závěry o tom, jaké jednání představuje skrytou daňovou kontrolu, zdejší soud vnímá jako konstantní, a proto je potřeba odlišovat jednotlivé skutkové okolnosti provádění vyhledávací činnosti (resp. skryté daňové kontroly).
55. Ve věci sp. zn. 7 Afs 39/2020, jak plyne z bodu 14. až 16. rozsudku Nejvyššího správního soudu, měl správce daně zcela konkrétní dotazy k výkonové spotřebě, dohadným položkám, podstatám pohledávek po splatnosti, cenotvorbě, k zisku za rok 2013 a pohledávkám za tento rok a ke struktuře koncernu. Dále správce daně vyžádal v rámci vyhledávací činnosti inventarizaci a na základě poskytnutých údajů pokračoval v požadavku na předložení účetních dokladů, listin k inventarizaci, nájemním smlouvám, fakturám atd. a požadoval předložit účetnictví daňového subjektu za předmětné zdaňovací období. Avizoval též provedení místního šetření, v jehož rámci převzal datový nosič s účetnictvím daňového subjektu a dalšími údaji.
56. Ve věci sp. zn. 3 Afs 8/2020 v bodech 19. a 20. rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že správce daně provedl u daňového subjektu místní šetření, jehož průběh nijak nezachytil a následně antedatoval úřední záznam. Na místním šetření převzal datové nosiče, shrnul obchodní činnost daňového subjektu, zaznamenal, že převzal faktury společnosti z let 2012–2013 za reklamní služby i od společností, na které nebylo místní šetření zaměřeno, kopie smluv o reklamě a propagaci s konkrétními subjekty. Během místního šetření ověřoval správce daně účetnictví daňového subjektu a po prostudování materiálů vyzval daňový subjekt k doložení konkrétních skutečností. Zároveň ze správního spisu v tehdy přezkoumávané věci vyplynulo, že správce daně prováděl dožádání k obchodním partnerům daňového subjektu a vyhodnocoval zjištěné skutečnosti, a dále to, že prováděl šetření k bankovním účtům daňového subjektu a informace poskytnuté bankami dále analyzoval. Na základě „vyhledávací činnosti“ dospěl k závěru o důvodném podezření na účast daňového subjektu na daňovém podvodu.

57. Ve věci sp. zn. 7 Afs 231/2021 v bodu 13 rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o skryté daňové kontrole „*S ohledem na konkrétní (velmi specifické) okolnosti týkající se místního šetření a následně zahájené daňové kontroly...*“. Tyto specifické okolnosti následně identifikoval v souvislosti s místním šetřením u daňového subjektu, kde správce daně převzal CD se 40 doklady k projektům výzkumu a vývoje. Dále v podrobnostech srov. body 27. až 31. rozsudku ze dne 1. 3. 2022. Z citovaného rozsudku považuje soud za vhodné zdůraznit závěr v bodu „[38] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že si uvědomuje důsledky výše uvedených závěrů pro žalovaného, resp. pro finanční správu. V tomto ohledu však opakovaně zdůrazňuje, že jeho závěry se týkají pouze nynějši (vysoce atypické) skutkové situace založené mj. na vztahu mezi množstvím vyžádaných a převzatých dokladů a rozsahem kontrolované oblasti daňové povinnosti stěžovatelky (postup žalovaného nebyl zaměřen na celou daňovou povinnost stěžovatelky, nýbrž pouze na odpočitatelnou položku na výzkum a vývoj); na tom, že během místního šetření nedošlo pouze k převzetí podkladů, nýbrž úředním osobám žalovaného byly stěžovatelkou vysvětlovány určité aspekty její výzkumné činnosti; na značeném odstupu mezi provedeným místním šetřením a následně zahájenou daňovou kontrolou atp. Výše učiněné závěry proto nelze generalizovat a aplikovat na veškeré daňové kontroly zahájené po provedeném místním šetření, resp. na další jiné (skutkově odlišné) situace.“
58. Ve věci sp. zn. 5 Afs 287/2021 v rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „[31] Pro posouzení toho, zda byl postup správce daně místním šetřením, nebo již fakticky přesahoval jeho meze a jednalo se tedy o skrytou daňovou kontrolu, je třeba v každém konkrétním případě zhodnotit vícero relevantních okolností, a to nejen jednotlivě, ale i v jejich souhrnu, a to i vzhledem k tomu, co posuzovanému úkonu přecházelo a co po něm následovalo, aby bylo možné rozhodnout, zda správce daně prováděl pouhé zjišťování podkladových informací či „mapování terénu“, nebo zda se již jednalo o zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti.“ a následně hodnotil konkrétní skutkové okolnosti dané věci, ve které taktéž proběhlo místní šetření „k podanému daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013“, v jehož rámci byla předložena k prověření daňová evidence, daňové doklady za uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, „leasing. smlouva NOVA leasing“, nájemní smlouva ze dne 1. 1. 2012, kupní smlouva ze dne 26. 2. 2013, jejímž předmětem byl pálicí stroj Forest 2000 CNC, bankovní výpisy a pokladní doklady. Stěžovatel si pořídil kopie zmiňované nájemní smlouvy, pokladních dokladů 1 a 4-7 (faktura a příjmové doklady týkající se koupě daného stroje) a daňové evidence za druhé čtvrtletí 2013, které si ponechal. Dále je dle Nejvyššího správního soudu ve spise založen úřední záznam ze dne 14. 8. 2013, v němž správce daně popisuje průběh sporného úkonu a shrnuje zjištění, k nimž na jeho základě dospěl. Dle Nejvyššího správního soudu „v závěru záznamu stěžovatel uvedl, že nemůže rozporovat pořizovací cenu stroje, neboť nebylo zjištěno, že by danou obchodní transakci uskutečnily osoby kapitálově či jinak spojené. K tomuto úřednímu záznamu je připojena již zmiňovaná kupní smlouva, znalecký posudek týkající se technického stavu a tržní ceny žalobcem zakoupeného pálicího stroje, příjmové doklady vystavené žalobci společností AZ PROPAG, s.r.o., od níž žalobce uvedený stroj koupil, faktura za prodej stroje, nájemní smlouva ze dne 1. 1. 2012, jejímž předmětem jsou prostory, v nichž byl stroj umístěn v době místního šetření, printscreeny počítačové obrazovky, na nichž je zobrazen inzerát nabízející stroj s obdobným označením, a podnikatelský záměr žalobce. Dále je ve spise založen další úřední záznam ze dne 14. 8. 2013, č. j. 1694650/13/2503-05402-507227, vyhotovený ve 13:30 hod., v němž stěžovatel nad rámec již uvedeného především popisuje důvody, které ho vedly k provedení sporného úkonu. Uvádí, že přiznání žalobce k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 neprošlo „testem důvěryhodnosti“ (resp. bylo vyhodnoceno jako nedůvěryhodné), u žalobce tedy bylo provedeno

„místní šetření za účelem ověření oprávněnosti nadměrného odpočtu“. Dále jsou v daném záznamu opět rekapitulovány zjištěné skutečnosti týkající se pořízení zmiňovaného stroje. V závěru záznamu stěžovatel opakuje závěr, k němuž dospěl v předchozím záznamu, a konstatuje, že žalobcem vykázaný nárok na odpočet byl uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH. K záznamu jsou přiloženy fotografie stroje pořízené při místním šetření.“

59. Ve věci sp. zn. 5 Afs 301/2019 a ve věci sp. zn. 7 Afs 390/2019 šlo opětovně o posouzení otázky místního šetření, nicméně konkrétními skutkovými okolnostmi místního šetření se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť zrušil napadená rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost právě v této otázce.
60. A konečně pokud jde o věc sp. zn. 4 Afs 77/2019, tak v ní posuzoval Nejvyšší správní soud výzvu správce daně vydanou v souvislosti se zjištěními vyplývajícími z kontrolních hlášení daňového subjektu. V rozsudku v citované věci Nejvyšší správní soud uvedl, *„že předmět výzvy ze dne 23. 11. 2018 překračuje rámec místního šetření jako vyhledávací činnosti sloužící ke zjištění předběžných informací významných pro správné stanovení daně, jelikož již směřuje k zevrubné kontrole oprávněnosti odpočtů DPH v konkrétních zdaňovacích obdobích (leden 2017 až říjen 2018) na základě předtím získaných indicií nasvědčujících možnému neoprávněnému uplatňování odpočtů. Tyto skutečnosti je namísto ověřovat v rámci daňové kontroly podle § 85 a následujících daňového řádu. Je třeba zdůraznit, že pro tento závěr není podstatný rozsah evidencí a daňových dokladů požadovaných správcem daně v dotčené výzvě, ale skutečnost, že správce daně prostřednictvím místního šetření zamýšlel prověřovat konkrétní pochybnosti týkající se daňového tvrzení stěžovatele způsobem, kterým má být postupováno v rámci daňové kontroly.“*
61. Skutkové okolnosti v nyní projednávané věci jsou natolik odlišné, že žalobcem citovaná rozhodnutí nejsou na věc aplikovatelná.
62. Soud zdůrazňuje, že správní soudy jsou k námitce prekluze povinny přihlížet z úřední povinnosti. Např. v rozsudku ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, na který odkazoval sám žalobce, Nejvyšší správní soud uvedl: *„Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň, neboť k prekluzi je soud povinen přihlížet i bez návrhu. V nálezu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, č. 74/2009 Sb. ÚS, Ústavní soud mimo jiné vyslovil: „Základy teorie práva rozumí pod pojmem prekluze stav, kdy v důsledku plynutí času nějaké právo zaniklo. V případě prekluze nemá plnění dlužníka po uplynutí prekluzivní lhůty zákonnou oporu a pro věřitele znamená bezdůvodné obohacení. Pokud věřitel plnění přijme, může se dlužník domáhat jeho navrácení. Dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Dle čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod lze povinnosti ukládat jen na základě zákona a v jeho mezích. V daném případě tento zákon omezuje dobu, v níž je možné daň vyměřit a po jejím uplynutí činí takový postup protiprávním“ (srov. dále např. náleze ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS: „Uplyne-li lhůta uvedená v § 47 zákona o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.“)*
63. Obdobně pátý senát Nejvyššího správního soudu, který rozhodoval o kasační stížnosti žalovaného v nyní posuzované věci, v rozsudku ze dne 14. 11. 2023 č. j. 5 Afs 103/2022-47, uvedl: *„[23] Nejvyšší správní soud neshledal s ohledem na délku řízení a výše popsané okolnosti, za nichž bylo v řízení před krajským soudem rozhodováno, a s ohledem na obsah kasační stížnosti, účelným rozsudek krajského soudu rušit s tím, že krajský soud toliko zkonstatuje, že došlo k*

prekluzi práva. K prekluzi je povinen přihlížet soud vždy, jakmile tuto skutečnost zjistí, a to v kterémkoli stupni (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). Nejvyšší správní soud proto současně s napadeným rozsudkem zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného, kterým již nemohla být daň (byť ve výši 0) pravomocně doměřena (§110 odst. 2 s. ř. s.), ale řízení o dodatečném daňovém přiznání bylo na místě zastavit.“

64. V prvním rozsudku věnoval zdejší soud otázce prekluze práva doměřit daň podstatnou část svého rozhodnutí, tudíž zdejší soud není toho názoru, že by tuto otázku Nejvyšší správní soud ve svém rozhodování pominul jen proto, že ji neučinil stěžovatel (žalovaný) bodem přezkumu (jak se snaží žalobce naznačit ve svém vyjádření „došlo v nyní souzeném případě k prekluzi pravomoci správce daně stanovit daňovému subjektu daň, což je vada řízení a nezákonnost rozhodnutí, k nimž musí všechny správní orgány i soudy přihlížet z moci úřední. Nejvyšší správní soud se touto otázkou nezabýval zjevně proto, že nebyla namítána v rámci kasační stížnosti, což však dle názoru žalobce nezbavuje krajský soud povinnosti hodnotit postup správce daně optikou recentní judikatury Nejvyššího správního soudu stran skryté daňové kontroly...“). Zároveň pokud nebyla prekluze práva doměřit daň namítána v kasačním řízení, neměl Nejvyšší správní soud důvod ji samostatně hodnotit, pokud by nedospěl k závěru, že k prekluzi práva doměřit daň došlo.
65. Jinými slovy má zdejší soud zato, že pátý senát Nejvyššího správního soudu imanentně vyjádřil názor, že k prekluzi práva doměřit daň v nyní projednávané věci nedošlo, neboť v opačném případě by ji posoudil z úřední povinnosti (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2023 č. j. 5 Afs 103/2022-47).
66. Pokud jde o kasační řízení soud zároveň neopominul ani to, že sám žalobce, přestože dle vlastního tvrzení nesouhlasil s některými závěry zdejšího soudu, nevyužil možnosti vyjádřit se ke kasační stížnosti a namítnout vadné hodnocení námítky prekluze práva doměřit daň zdejším soudem, ačkoliv si byl jistě dobře vědom toho, že otázkou případné prekluze práva doměřit daň by se musel Nejvyšší správní soud zabývat i z podnětu žalobce *ex officio*.

K výzvě podat dodatečné daňové tvrzení jako možnosti vyhnout se povinnosti platit penále

67. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že správce daně má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání (postupem podle § 145 odst. 2 daňového řádu), nicméně tato povinnost stíhá správce daně pouze v případě, může-li důvodně předpokládat doměření daně. Tento závěr zaujal Nejvyšší správní soud počínaje usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, na který navázal v další své rozhodovací činnosti, jako např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65. Povinnost správce daně před zahájením daňové kontroly nejprve daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání nastává v situaci existence „důvodného podezření“ (důvodného předpokladu) správce daně, že bude daň doměřena. Oproti tomu správce daně nepostupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu v případě, že má pouze „dílčí indicie“, které by mohly k doměření daně směřovat.
68. Jinými slovy správce daně má povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení před případným zahájením daňové kontroly tehdy, může-li důvodně předpokládat doměření daně, přičemž důvodný předpoklad se musí opírat o konkrétní skutečnosti tak, aby byl správce daně schopen formulovat jasné věcné důvody pro vydání výzvy (viz také rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 31 Af 49/2016–66).

Taktéž odborná literatura dochází k závěru, že důvodnost předpokladu představuje kvalifikovanou indicii o tom, že daň má být stanovena, resp. stanovena v jiné výši, přičemž se musí jednat o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze ve spekulativním úsudku správce daně (MATYÁŠOVÁ, L. a GROSSOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Nakladatelství Leges, 2015). K výzvě správce daně přistoupí, je-li mu skutečnost zakládající „důvodný předpoklad“ známa z úřední činnosti či jiným způsobem (srov. LICHNOVSKÝ, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 528)

69. Podle názoru zdejšího soudu *důvodné* podezření, že daň bude doměřena, správce daně mít nemohl už z toho důvodu, že bylo podstatné vyjasnit otázky přepravy zboží, převodu vlastnického práva a „přimykající“ transakce pro účely DPH. Tyto skutečnosti mohl zjistit teprve na základě žádosti o informace dle nařízení 904/2010/EU ze dne 20. 3. 2017, resp. 27. 3. 2017. Samozřejmě i další skutečnosti, které by vymezovaly kvalifikovanou indicii, zjistil správce daně až z úkonů mezinárodní spolupráce, které následovaly po zahájení daňové kontroly.
70. K povinnosti vydat výzvu dle § 145 daňového řádu a s ní souvisejícím nezákonným vyměřením penále tak soud uzavírá, že na základě listin (faktur) získaných před zahájením daňové kontroly nebyl správce daně povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

K neunesení důkazního břemene žalovaným, k porušení zásady volného hodnocení důkazů a jejich tendenčnímu hodnocení žalovaným

71. Otázky unesení důkazního břemene souvisí se shora uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu o dostatečně zjištěném skutkovém stavu. Jelikož byl zdejší soud vázán kasačním rozsudkem, který je oběma stranám známý, pro stručnost na ně pouze odkazuje

K porušení zásady dvojinstančnosti

72. Skutečnost, že se na doplnění spisového materiálu v souvislosti s podaným odvoláním postupem dle § 115 daňového řádu podílela p. P., která se aktivně podílela i na řízení před správcem daně, soud nepovažuje za porušení zásady dvojinstančnosti. Soud se zcela ztotožňuje s odkazem žalovaného, který byl uveden v jeho vyjádření, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017–59, dle kterého *„Ustanovení § 115 daňového řádu je součástí specifika daňového odvolacího řízení, ve kterém odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Účelem pověření správce daně je, aby v souladu se zásadou rychlosti řízení byly vady řízení nebo rozhodnutí správce daně odstraněny co nejdříve. Tomu odpovídá racionální předpoklad, že doplnění dokazování provede shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve, neboť je nejlépe obeznámena s předmětem řízení. Institut pověření správce daně v odvolacím řízení podle § 115 daňového řádu je zákonem předvídanou výjimkou z obecné zásady oddělení první a druhé instance (srovnej § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, § 14 odst. 5 správního řádu). Daňovým řádem sledovaný účel – doplnění dokazování postupem dle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení – nezakládá vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu“.*

73. Jak správně poukázal žalovaný ve vyjádření k žalobě, skutečnost, že správce daně v rámci doplnění řízení sdělí odvolacímu orgánu svůj názor na provedené důkazní prostředky, nemění nic na tom, že závěrečné hodnocení všech důkazních prostředků samostatně i ve vzájemných souvislostech je úkolem žalovaného. Soudnímu přezkumu pak podléhá právě rozhodnutí žalovaného a nikoliv názory, které na věc vyjádřil správce daně ve svých vyjádřeních ať už k podanému odvolání, nebo doplnění řízení o provedené důkazy dle požadavku žalovaného.
74. Nad rámec uvedeného soud nepovažuje za nutné cokoliv doplňovat krom toho, že tuto námitku shledal nedůvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

75. Z výše uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že uplatněné námitky nejsou důvodné a že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem. Zdejší soud proto nemohl jinak, než zamítnout žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
76. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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 v řízení úspěšná nebyla, proto jí soud náhradu nákladů řízení nepřiznal. Procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu soudního spisu nevznikly náklady nad rámec běžné činnosti a z toho důvodu mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 21. listopadu 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu