



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **CZ VEHA, s.r.o.**, se sídlem Hrnčířská 572/4, Brno, zast. Mgr. Ing. Vitem Křivánkem, advokátem se sídlem V Parku 2316/12, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2023, č. j. 31 Af 28/2020-135,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2020, č. j. 7595/20/5300-22444-711887. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 5. 2018, č. j. 2365929/18/3003-52523-712337, č. j. 2367486/18/3003-52523-712337 a č. j. 2367805/18/3003-52523-712337 – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec, srpen a září 2013, kterými byla stěžovatelce doměřena DPH v celkové výši 16 269 735 Kč. Současně s tím vznikla žalobkyni povinnost uhradit penále v celkové výši 3 253 947 Kč.

[2] Stěžovatelka nakoupila od švýcarské společnosti Euro Alfa Capital AG (dále jen „EAC“) zboží „universailoil BASE“ na základě 3 faktur v celkovém množství 3 300 metrických tun, které následně prodala kyperské společnosti Carnela Limited (dále jen

„Carnela“). Stěžovatelka tvrdila, že od společnosti EAC nakoupila olej v německém Rostocku, vlastnické právo ke zboží nabylo již v přístavu, přičemž ještě v Rostocku jej prodala kyperské společnosti do Itálie. Dopravu měla zajišťovat Carnela, stěžovatelka proto považovala první transakci (nákup od společnosti EAC) za dodání zboží v Německu, následný prodej zboží Carnele jako dodání zboží do jiného členského státu, které je podle § 64 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „ZDPH“), osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet daně.

[3] Správce daně se zabýval okolnostmi, které uvedené transakce doprovázely, a dospěl k závěru, že jedinou dopravu zboží je nutno přiřadit k první transakci – tj. k nákupu od společnosti EAC. Stěžovatelka tedy byla pořizovatelem zboží z jiného členského státu, se zbožím byla oprávněna nakládat jako vlastník až v Itálii, proto byla povinna přiznat a zaplatit DPH. Proti dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

2. Řízení u krajského soudu

[4] Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného u krajského soudu. V podané žalobě napadala jak věcnou stránku rozhodnutí žalovaného (tj. rozporovala závěry žalovaného ohledně rozlišení transakce, která má být považována za osvobozenou s nárokem na odpočet), tak procesní postup daňových orgánů.

2. 1 První (zrušující) rozsudek krajského soudu ze dne 3. 6. 2022, č. j. 31 Af 28/2020-78

[5] Argumentaci stěžovatelky obsaženou v podané žalobě shledal krajský soud z velké části důvodnou. Proto nejprve rozsudkem ze dne 3. 6. 2022, č. j. 31 Af 28/2020-78, rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Krajský soud se zabýval jednotlivými prodeji zboží a daňovým orgánům vytkl, že neprokázaly, že by celé fakturované množství nakoupeného oleje bylo prodáno do Itálie, tj. že by místo plnění bylo v Itálii. Daňové orgány sice dovodily, že stěžovatelka byla oprávněna nakládat se zbožím jako vlastník až v Itálii, ale tento jejich závěr nepovažoval krajský soud za podložený zjištěným skutkovým stavem. Podle krajského soudu žalovaný na jednu stranu tvrdil, že předložené rámcové smlouvy nemohou obstát vedle shromážděných CMR listů, na druhou stranu ale nijak neodpovídal na otázku, kdo prodal zboží subjektům, které vyzvedávaly zboží na místech vykládky. Pokud by se stěžovatelka stala vlastníkem zboží až v Itálii, není dle krajského soudu zřejmé, jak a kdy mohla zboží převést na další subjekt (společnost Carnela). Podle krajského soudu žalovaný i správce daně ztotožňují oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník s možností fyzického nakládání, ke kterému mělo dojít až v Itálii. Nicméně stěžovatelka se zbožím nikdy fyzicky nenakládala, ani nakládat nechtěla. Žalovaný se tak dostatečně nezabýval postavením stěžovatelky v daných transakcích, zejm. neřešil otázku, kdy na stěžovatelku přešlo vlastnické právo, případně právo nakládat se zbožím jako vlastník, kdy skutečně realizovala své vlastnické právo a jaké mohlo být její soukromoprávní postavení v rámci přepravy. V rozhodnutí žalovaného chybí dle krajského soudu analýza převodu vlastnického práva, případně jiného práva, které by opravňovalo stěžovatelku se zbožím nakládat jako vlastník.

pokračování

[7] Krajský soud odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie a zdůraznil, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem nevyžaduje fyzickou držbu zboží; tento převod znamená, že daný subjekt má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejm. rozhodnutí o jeho prodeji. Proto v dalším řízení zavázal daňové orgány, aby na základě norem soukromého práva identifikovaly okamžik, kdy stěžovatelka získala ke zboží vlastnické právo, resp. právo nakládat se zbožím jako vlastníkem, a na základě uvedeného konstatovaly právní titul, podle kterého stěžovatelka mohla se zbožím nakládat. Ve vztahu k otázce neunesení důkazního břemene krajský soud zdůraznil, že správní spis neobsahuje doklady k přepravě veškerého zboží, proto nebylo možné jednoznačně určit, kým bylo zboží dopravováno a kam a kdo přepravu objednával. Správní spis obsahuje zmínku o tom, že část zboží byla dodána do Litvy – to podle závěrů krajského soudu odpovídá setrvalému tvrzení stěžovatelky, která zboží nakoupila v Německu. Pokud tedy žalovaný zpochybňoval místo plnění (dodání) – resp. tvrdil, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem došlo až v Itálii, není tento jeho závěr dostatečně podložený.

[8] V další části rozsudku se krajský soud zabýval námitkou směřující do procesního postupu daňových orgánů a uzavřel, že k prekluzi práva doměřit daň nedošlo. Krajský soud zdůraznil, že pro určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně je podstatné materiální zahájení daňové kontroly, nikoli ten okamžik, kdy správce daně zahájí daňovou kontrolu formálně. Nicméně z obsahu správního spisu krajský soud dovodil, že úkony správce daně provedené před formálním zahájením daňové kontroly (e-mailová komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem) nevybočily z mezí vyhledávací činnosti, proto nepředstavovaly materiální zahájení daňové kontroly.

[9] Proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný, který rozporoval závěry krajského soudu ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu, jakož i věcné posouzení transakce, která má být považována za osvobozenou s nárokem na odpočet DPH. Tuto kasační stížnost shledal Nejvyšší správní soud důvodnou, proto rozsudkem ze dne 20. 10. 2023, č. j. 5 Afs 205/2022-39, (zrušující) rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Nejvyšší správní soud se předně zabýval otázkou dostatečně zjištěného skutkového stavu. K tomu uvedl, že krajským soudem zdůrazněná skutečnost týkající se dovozu oleje do Litvy vyšla v průběhu daňového řízení najevo z mezinárodního dožádání od německých správních orgánů. Jednalo se o skutečnost vážící se ke švýcarské společnosti EAC a k jejímu obchodování, nikoli ke stěžovateli. Šlo o kusou zmínku o tom, kam zboží dodávala EAC, aniž by bylo identifikováno, kdo byl odběratelem zboží. Ani odborná stanoviska, která v průběhu daňového řízení stěžovatelka předložila, nepočítala s dovozem do Litvy. A i když nebylo zmapováno 100 % pohybu nakoupeného oleje, spis obsahuje podklady, ze kterých zcela jednoznačně vyplynulo, že stěžovatelka nakoupila 3 300 mt oleje od společnosti EAC a stejný objem oleje prodala společnosti Carnela, a to na základě téže rámcové smlouvy. Spis obsahuje podklady o dopravě, které se váží ke všem třem zdaňovacím obdobím. Nejvyšší správní soud proto v rozsudku č. j. 5 Afs 205/2022-39 uzavřel, že shromážděné podklady dostatečným způsobem mapují způsob obchodování stěžovatelky. I sám krajský soud se následně zabýval zákonností závěrů žalovaného ohledně toho, ke které transakci je namíste přičíst dopravu (kterou je nutno považovat za osvobozenou), což by nebylo možné v případě, kdy by správní spis pro tyto závěry neobsahoval dostatečný skutkový podklad.

[11] V další části se Nejvyšší správní soud zabýval převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník, tj. tím, zda závěr žalovaného ohledně převodu tohoto práva na stěžovatelku v Itálii obстоjí. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že žalovaný dostatečně převod práva nakládat se zbožím jako vlastník neidentifikoval. Proto jej v dalším řízení zavázal, aby identifikoval okamžik, kdy stěžovatelka získala ke zboží vlastnické právo, resp. právo nakládat se zbožím jako vlastník, a na základě jakého právního titulu.

[12] V reakci na kasační námitky žalovaného pak Nejvyšší správní soud s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie konstatoval, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (v „daňovém smyslu“) nelze ztotožňovat s převodem vlastnického práva podle soukromoprávních předpisů. Z doložených přepravních dokladů vyplynulo, že odesílatelem zboží z Německa byla společnost EAC, stěžovatelka vystupovala v pozici příjemce. Společnost EAC objednávala dopravu u společnosti PTSA. Tyto závěry nepřímo potvrdil (resp. svou obecnou výpovědí neprokázal skutečnosti tvrzené stěžovatelkou) také svědek L. – ten sice tvrdil, že EAC objednávala dopravu na základě pokynů Carnely, obsah spisu (zejm. CMR listy, na nichž byla uvedena jako odesílatel EAC) však svědčí o tom, že za dopravu byla odpovědná právě EAC. Ostatně, také společnost EAC vystavovala stěžovatelce faktury podle německých předpisů bez DPH, což opět svědčí ve prospěch závěrů žalovaného a správce daně.

[13] Nejvyšší správní soud s odkazem na rozsudek ze dne 19.7.2023, č. j. 9 Afs 214/2022-77, č. 4508/2023 Sb. NSS, uvedl, že v případě, kdy formální převod práva nebude odpovídat zjištěnému faktickému stavu, je nutno vycházet z objektivní povahy dodání zboží. Není proto namístě vyžadovat od správce daně formální pojmenování právního titulu, na jehož základě daňový subjekt může se zbožím nakládat jako vlastník. Postačí, pokud při posouzení všech okolností věci a vedle popisu skutkových zjištění provede úvahu, z které bude zřejmé, že daňový subjekt mohl fakticky ovlivnit právní osud zboží. Tuto úvahu daňové orgány v nyní projednávané věci uvedly dostatečně – tato úvaha má dostatečnou oporu ve správním spise.

2. 2 Druhý (zamítavý) rozsudek krajského soudu ze dne 21. 11. 2023, č. j. 31 Af 28/2020-135

[14] Ve shodě s výše uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu krajský soud ve druhém rozsudku ze dne 21. 11. 2023, č. j. 31 Af 28/2020-135, posoudil žalobu jako nedůvodnou. V případě námitky týkající se skutkových zjištění a úvahy ohledně okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník vyšel z předchozího hodnocení Nejvyššího správního soudu. Krajský soud uzavřel, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Současně uvedl, že Nejvyšší správní soud vyslovil jasný názor na to, kterému pořízení zboží má být doprava přičtena, a které tak jako jediné musí být kvalifikované jako pořízení zboží uvnitř EU. S ohledem na vázanost právním názorem tak neshledal žalobní námitky důvodnými.

[15] V další části rozsudku se krajský soud zabýval zbylými námitkami stěžovatelky, zejm. námitkou týkající se prekluze práva doměřit daň. V té souvislosti uvedl, že nemá důvod cokoli měnit na svém předcházejícím posouzení. Krajský soud vymezil obsah vyhledávací činnosti daňových orgánů a znovu zdůraznil, že pro počátek běhu prekluzivní lhůty je podstatné materiální zahájení daňové kontroly.

pokračování

[16] Po podrobné citaci judikatury Nejvyššího správního soudu krajský soud konstatoval, že e-mailovou komunikací, která probíhala mezi správcem daně a stěžovatelkou před formálním zahájením daňové kontroly, nepovažuje za provádění skryté daňové kontroly. Klíčové skutečnosti a postupy, které vedly k prověřování základu daně stěžovatelky, souvisely až s realizací výměny informací podle nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení 904/2010/EU“), které byly učiněny po formálním zahájení daňové kontroly. Před tímto formálním zahájením proběhla mezi správcem daně a stěžovatelkou výměna několika e-mailů, v nichž se správce daně v obecnosti dotazoval na její obchodování, což však nepředstavovalo prověřování základu daně.

[17] Ani e-mail ze dne 23. 1. 2015, který krajský soud provedl k důkazu při jednání dne 21. 11. 2023 a který obsahoval doporučení podat daňové přiznání, nepovažoval krajský soud za překročení mezi vyhledávací činnosti. Z obsahu tohoto e-mailu vyplývá, že se správce daně předmětným nákupem v určitém rozsahu zabýval, nicméně součástí vyhledávací činnosti nutně musí být určité kritické zhodnocení zjištěných skutečností. To však samo o sobě nepředstavuje skryté provádění daňové kontroly. Zjišťování podkladových informací vždy musí vést k přijetí dílčího závěru správce daně ohledně jeho dalšího postupu.

[18] Krajský soud dále vysvětlil, proč nejsou jednotlivá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na která stěžovatelka ve svém vyjádření po prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu odkazovala (jde o vyjádření ze dne 12. 11. 2023), na věc přílehlavá. I když krajský soud vnímal, že rozlišování mezi skrytou daňovou kontrolou a vyhledávací činností před jejím zahájením může být problematické, v posuzovaném případě k překročení mezi vyhledávací činností nedošlo. Ostatně, také Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku č. j. 5 Afs 205/2022-39 podle přesvědčení krajského soudu implicitně vyjádřil názor, že k prekluzi nedošlo. Krajský soud proto žalobu stěžovatelky podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[19] Stěžovatelka napadla druhý (zamítavý) rozsudek krajského soudu kasační stížností, ve které odkázala na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[20] Úvodem stěžovatelka namítala nesprávné posouzení otázky prekluze práva doměřit DPH. Zdůraznila, že poté, co byl zrušující rozsudek krajského soudu zrušen Nejvyšším správním soudem, podrobně svou námitku týkající se prekluze rozvedla ve vyjádření ze dne 12. 11. 2023. Na obsah tohoto vyjádření stěžovatelka v podané kasační stížnosti odkázala a zdůraznila, že se jí krajský soud dostatečně nezabýval. Stěžovatelka zopakovala závěry vyplývající z judikatury a uvedla, že krajský soud pouze zopakoval své předchozí závěry, aniž by bylo patrné, jak se s námitkami stěžovatelky vypořádal. Napadený rozsudek je proto nejen věcně nesprávný, ale také nepřezkoumatelný.

[21] Podle přesvědčení stěžovatelky je rozhodující především recentní vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu, což krajský soud opomněl, přestože ji v odůvodnění rozsudku rekapituloval. Stěžovatelka zdůraznila, že i když je každý případ skutkově odlišný, dílčími skutkovými odlišnostmi nelze odmítnout zobecnitelný právní názor na otázku, kde jsou meze vyhledávací činnosti. Takovým odmítnutím by se v praxi zcela vyprázdnila sjednocující funkce judikatury Nejvyššího správního soudu.

[22] Krajský soud uvedl, že z úkonů provedených před formálním zahájením daňové kontroly mohl správce daně získat pouze „*osvětlení skutečností, které měly být uvedeny v daňových přiznáních, případně skutečností, o kterých se dozvěděl v rámci jiné vyhledávací činnosti*“. To je však podle stěžovatelky přímým důkazem o tom, že správce daně překročil meze vyhledávací činnosti a fakticky prováděl skrytou daňovou kontrolu. Správce daně reálně už od 25. 11. 2014 začal zjišťovat okolnosti týkající se daňové povinnosti stěžovatelky. Jednalo se přitom o skutečnosti, které mají bezprostřední vliv na stanovení základu daně, jak plyne z e-mailové komunikace mezi správcem daně a stěžovatelkou. Požadavky správce daně se přitom konkretizovaly a nejpozději dne 10. 12. 2014 byl zcela jasně definován předmět kontrolní činnosti. S výsledkem hodnocení nashromážděných podkladů správce daně stěžovatelku seznámil v e-mailu ze dne 23. 1. 2015, v němž stěžovatelce doporučil podat dodatečná daňová přiznání. Nešlo proto o pouhou evidenční záležitost, ale o cílené prověřování základu daně. K těmto zásadním argumentům se krajský soud nevyjádřil, proto nelze řádně přezkoumat, na základě čeho učinil krajský soud závěr, že k překročení mezi vyhledávací činnosti nedošlo. Nadto je tento závěr věcně nesprávný.

[23] Ve vztahu k poznámce krajského soudu o implicitním potvrzení skutečnosti, že k prekluzi nedošlo, ze strany Nejvyššího správního soudu stěžovatelka uvedla, že z „mlčení“ nelze takové závěry dovozovat. I když je otázka prekluze posuzována soudy z moci úřední, ne vždy se jedná o otázku na první pohled zcela zřejmou; tato otázka může vyžadovat hlubší posouzení skutkového stavu. Pokud je toto posouzení skutečně komplexní (jako je tomu v nyní projednávané věci), nelze takové komplexní posouzení vyžadovat bez konkrétní námítky. Stěžovatelka uplatnila námitku prekluze již v žalobě, avšak krajský soud napadené rozhodnutí zrušil z jiných důvodů. Proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu nemohla podat stěžovatelka kasační stížnost, z tohoto důvodu „*nemělo reálný význam se dále vyjadřovat ke kasační stížnosti*“. Jelikož tedy nebyla otázka prekluze předmětem kasační stížnosti (žalovaný v této části proti rozsudku krajského soudu nebrojil), nehodnotil ji ani Nejvyšší správní soud.

[24] V další části kasační stížnosti stěžovatelka popsala skutečnosti týkající se její obchodní činnosti i to, jak prodej oleje probíhal. Zdůraznila, že Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku upozadil tu skutečnost, že ještě předtím, než olej opustil přístav Rostock, jej stěžovatelka prodala dalšímu subjektu. S odkazem na další skutkové okolnosti, které prodej oleje doprovázely, stěžovatelka namítala, že Nejvyšší správní soud „*nenechal krajský soud o věci meritorně rozhodnout*“. Stěžovatelka je přesvědčena, že „*s ohledem na níže popsané nesprávnosti Nejvyššího správního soudu při provádění samotného hodnocení zjištěných skutkových okolností vedoucího k nesprávnému právnímu závěru ve věci, jsou dále v této stížnosti uvedené kasační námítky přípustné a projednatelné*“.

[25] Krajský soud podle přesvědčení stěžovatelky v prvním zrušujícím rozsudku nevyslovil jasný meritorní závěr stran toho, kde bylo místo plnění při dodání zboží mezi společností EAC a stěžovatelkou. Tuto otázku nechal na novém rozhodnutí žalovaného, pouze jej zavázal do tohoto hodnocení zahrnout nově zjištěné skutečnosti. Nejvyšší správní soud proto „*vyjevil svůj názor v mnohem širším měřítku*“. Tento postup považuje stěžovatelka za překvapivý, neboť tím došlo „*k vynechání jednoho stupně správního soudnictví*“. Nyní se tak stěžovatelka podle svého přesvědčení ocitá ve slabším procesním postavení.

pokračování

[26] V pomyslné třetí části podané kasační stížnosti se stěžovatelka blíže vyjádřila k jednotlivým dílčím skutečnostem, které byly podle jejího přesvědčení nesprávně hodnoceny. Zdůraznila, že olej ještě v Německu prodala svému odběrateli – společnosti Carnela. Za dopravu byla podle jejího tvrzení odpovědná právě Carnela, což vyplynulo i z výpovědi svědka L. Jeho výpověď hodnotily soudy nesprávně; podle stěžovatelky naopak potvrdil to, že organizátorem dopravy byla Carnela. Ve vztahu k dokladům společnosti EAC, která je stěžovatelce vystavovala bez DPH, stěžovatelka uvedla, že tato skutečnost nemá pro posouzení věci zásadní dopad; Nejvyšší správní soud tuto skutečnost podle stěžovatelky významně přeceňuje. Také CMR listy hodnotil Nejvyšší správní soud nesprávně; stěžovatelka je přesvědčena, že CMR listy byly vystavovány chybně.

[27] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka zopakovala, že otázku přičtení přepravy ke konkrétní transakci hodnotil Nejvyšší správní soud chybně. Společnost EAC již před započítáním přepravy věděla o tom, že zboží je dále přeprodáváno, proto neměla doklady vystavovat bez DPH. O tom, že stěžovatelka měla právo nakládat se zbožím jako vlastník, svědčí to, že před odesláním oleje z Německa jej stěžovatelka prodala a dostala za něj zapláceno. Nejvyšší správní soud tak preferoval okolnosti související s faktickým zajištěním přepravy na úkor časového sledu transakcí. Stěžovatelka proto požadovala, aby Nejvyšší správní soud zamítavý rozsudek krajského soudu znovu zrušil, a to společně s rozhodnutím žalovaného a dodatečnými platebními výměry správce daně.

[28] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval dosavadní průběh řízení a uvedl, že krajský soud hodnotil otázku prekluze velmi podrobně. Vedení skryté daňové kontroly se vždy odvíjí od přísně individualizovaného posouzení konkrétních skutkových okolností. E-mailová komunikace mezi správcem daně a stěžovatelkou nepředstavovala faktické vedení daňové kontroly. Určitou motivací pro vedení této neformální komunikace byly nesrovnalosti mezi informacemi deklarovanými stěžovatelkou a evidovanými v systému VIES (systém výměny informací o DPH). Nejednalo se však o nesrovnalosti zakládající materiální pochybnosti o správnosti stěžovatelčina tvrzení, nýbrž toliko o nesrovnalosti technického rázu, spočívající ve vzájemné nenávaznosti formálně evidovaných údajů. Smyslem vedené komunikace bylo tyto technické nesrovnalosti osvětlit, jak je patrné z konkrétních textů e-mailů, nikoli prověřit správnost tvrzené daňové povinnosti; tedy daňový subjekt upozornit na možný formální nedostatek v jím tvrzených informacích a navést jej k případnému sjednání nápravy.

[29] O právě uvedeném svědčí e-mail ze dne 23. 1. 2015, v němž úřední osoba správce daně stěžovatelce sděluje, že z důvodu formálního nezahrnutí nákupu předmětného zboží do daňových příznání vykazuje systém VIES zmíněný nesoulad a navrhuje formální řešení tohoto stavu, aniž by jakkoli kriticky hodnotila správnost výše stěžovatelkou deklarované daňové povinnosti či hlouběji rozporovala jím učiněné vysvětlení. To ostatně potvrzuje také to, že k samotnému materiálnímu prověřování jednotlivých transakcí přistoupil správce daně až více než rok poté, co proběhla tato e-mailová komunikace. Skutečnost, že k uplynutí prekluzivní lhůty nedošlo, potvrzuje také dříve vydaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, který prekluzi práva doměřit daň (kterou soud zkoumá z úřední povinnosti) neshledal. Krajský soud proto postupoval zcela v souladu se zákonem a judikaturou stanovenými požadavky. Vůči námitkám stěžovatelky postavil krajský soud vlastní argumenty, svým výslovně vyjádřeným postojem provedl vlastní posouzení otázky prekluze, se kterým se žalovaný ztotožnil.

[30] Žalovaný dále zdůraznil, že krajský soud byl při posuzování důvodnosti žaloby vázán předchozím právním názorem Nejvyššího správního soudu, přičemž tato vázanost nebyla žádným zákonným způsobem prolomena. Nejvyšší správní soud vyslovil závazný názor ohledně toho, zda byl v dané věci dostatečně zjištěn skutkový stav a zda byla v napadeném rozhodnutí obsažena dostatečná úvaha o tom, kdy stěžovatelka nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník. V obou otázkách se Nejvyšší správní soud ztotožnil s hodnocením žalovaného. Tyto závěry materiálně konzumovaly celou hmotněprávní část sporu, proto byl krajský soud povinen tyto závěry respektovat. Stěžovatelka tak namísto toho, aby kasační stížnost omezila na otázky dosud neřešené, polemizuje s věcnými závěry, kterými se však Nejvyšší správní soud již nemůže znovu zabývat. Na tom ničeho nemění ani skutečnost, že tuto kasační stížnost podala stěžovatelka, kdežto předchozí kasační stížnost podával žalovaný. Možnost vyjádřit se k (první) kasační stížnosti žalovaného stěžovatelka měla, avšak nevyužila jí.

[31] Žalovaný také zdůraznil, že skutkové okolnosti věci (které znovu v kasační stížnosti blíže popsal) spolehlivě prokazují závěry obsažené v napadeném rozhodnutí žalovaného. Tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud v prvním rozsudku dostatečně zohlednil a dospěl k závěru, že dopravu je nutno přičíst k transakci mezi společností EAC a stěžovatelkou (stěžovatelka tak mohla se zbožím nakládat jako vlastník až na území Itálie). Stěžovatelka proto byla povinna přiznat a zaplatit daň. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky jako nedůvodnou zamítl.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), byla podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Pokud jde o otázku přípustnosti jednotlivých námitek stěžovatelky, je jí věnována další část odůvodnění.

[33] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu přitom shledal přezkoumatelným. Krajský soud se podrobně zabýval všemi námitkami, které stěžovatelka v podané žalobě, jakož i v dodatečném vyjádření ze dne 12. 11. 2023, uplatnila (resp. blíže rozvedla) – viz dále.

4. 1 K prekluzi práva doměřit daň a tzv. skryté daňové kontrole

[34] Podstatu kasační stížnosti tvoří námitka, že daňové orgány prováděly tzv. skrytou daňovou kontrolu. Stěžovatelka namítala, že již úkony prováděné před formálním zahájením daňové kontroly představovaly materiální provádění daňové kontroly. Těmito úkony měla být e-mailová komunikace mezi správcem daně a stěžovatelkou. Proto již od těchto úkonů začala běžet prekluzivní lhůta, v níž byly daňové orgány povinny rozhodnout.

[35] Otázka tzv. skryté daňové kontroly je bytostně spojena s rozlišením mezi vyhledávací činností (jakožto vyhledávacím postupem) a daňovou kontrolou (kontrolním postupem). V rámci vyhledávací činnosti správce daně podle § 78 odst. 3 zákona

pokračování

č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v patřičném rozsahu, opatřuje nezbytná vysvětlení a provádí místní šetření. Vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťovat plnění jejich povinností při správě daní může správce daně před zahájením řízení i v jeho průběhu, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 78 odst. 1 a 2 daňového řádu).

[36] Oproti tomu předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (§ 85 odst. 1 daňového řádu). Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně; viz § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 21. 12. 2020. V aktuálním znění daňového řádu je zahájení daňové kontroly vázáno na doručení oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly (§ 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021).

[37] Kromě vyhledávací činnosti a daňové kontroly upravuje daňový řád další postupy při správě daní (vysvětlení, místní šetření, postup k odstranění pochybností). Z hlediska posouzení projednávané věci je podstatné to, že správce daně není oprávněn neomezeně si vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Správce daně je povinen respektovat při své činnosti zákonný rámec konkrétního postupu při správě daní a pohybovat se pouze v jeho mezích. Jakmile si tedy správce daně stanoví rozsah otázek, které hodlá prověřit, musí respektovat zákonem stanovené podmínky pro uplatnění jednotlivých postupů a současně základní zásady správy daní, zejména v podobě povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní (viz rozsudek NSS 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).

[38] 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 předvídá daňový řád pouze v rámci daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, nikoli při vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, č. 4520/2023 Sb. NSS).

[39] 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. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „ohledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které potom může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Vyhledávací činnost správce daně však 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 NSS ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41).

[40] Otázka rozlišení vyhledávací činnosti a tzv. skryté daňové kontroly vyžaduje komplexní posouzení konkrétních úkonů. Vedle toho je zapotřebí zohlednit také množství a rozsah podkladů vyžádaných a prověřovaných správcem daně a dalších okolností samotné vyhledávací činnosti, zejm. skutečností, které vyhledávací činnosti předcházely a které následovaly. Teprve na základě celkového zhodnocení všech okolností posuzované věci lze vyhodnotit, zda postup správce daně odpovídal vyhledávací činnosti, či zda již spadl do rámce daňové kontroly (viz rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32).

[41] V projednávané věci stěžovatelka spatřovala materiální zahájení daňové kontroly v e-mailové komunikaci, která proběhla před formálním zahájením daňové kontroly. V prvním e-mailu ze dne 25. 11. 2014 správce daně po stěžovatelce požadoval sdělení o tom, jaké zboží dováží a pořizuje z jiného členského státu (s čím obchoduje), jací jsou její dodavatelé z jiných členských států za rok 2013 a požadoval naskenovat doklad od slovenského dodavatele INTERKONTAKT a.s. V reakci na tento e-mail stěžovatelka dne 27. 11. 2014 správci daně sdělila, že obchoduje s pneumatikami; k tomu doložila soupis dodavatelů z EU a uvedla, že od dodavatele INTERKONTAKT a.s. žádný nákup nerealizovala.

[42] Dne 4. 12. 2014 správce daně stěžovatelku kontaktoval s požadavkem na vyjádření k pořízení zboží z jiného členského státu – od dodavatele EAC, který uvedl daňové identifikační číslo stěžovatelky v Německu a vykázal vysoké částky (cca 4 mil. EUR). K tomu stěžovatelka v e-mailu ze dne 10. 12. 2014 uvedla, že s dodavatelem EAC realizovala tři nákupy, vždy za částku 1 mil. EUR. Stěžovatelka sdělila, že nákup posoudila jako nákup mimo EU a do daňového přiznání DPH nezahrnula. Prodej nakoupeného zboží posoudila jako prodej mimo EU a DPH zahrnula mezi ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně. Na to ještě dne 10. 12. 2014 správce daně stěžovatelce poděkoval za spolupráci a požádal „o naskenování těchto tří faktur spolu s tou Maďarskou“. Stěžovatelka následně dne 22. 12. 2014 poslala správci daně požadované faktury.

[43] K výše uvedeným e-mailům Nejvyšší správní soud uvádí, že v jejich obsahu nelze spatřovat překročení mezí vyhledávací činnosti. Správce daně stěžovatelku kontaktoval s obecnými dotazy ohledně způsobu jejího obchodování a dotazy ohledně jejích dodavatelů. Ani to, že správce daně požadoval naskenovat konkrétní doklady, nepředstavuje provádění skryté daňové kontroly. Daňový řád v § 78 odst. 1 počítá s tím, že v rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů při správě daní. Zjišťování údajů týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně tvoří naopak podstatnou část vyhledávací činnosti [§ 78 odst. 3 písm. b) daňového řádu].

[44] Nelze proto souhlasit se stěžovatelkou v tom, že „nejpozději dne 10. 12. 2014 byl zcela jasně definován předmět kontrolní činnosti“. V e-mailu z tohoto dne požadoval správce daně naskenování tří faktur od jejího dodavatele – společnosti EAC (společně s „maďarskou fakturou“). Správce daně však žádným způsobem neprováděl dokazování. Skutečnosti tvrzené stěžovatelkou nijak nehodnotil, základ daně nijak konkrétně neprověřoval. Jednalo

pokračování

se o prvotní komunikaci mezi správcem daně a stěžovatelkou před formálním zahájením daňové kontroly, v rámci které teprve správce daně přistoupil k dokazování.

[45] Materiální zahájení daňové kontroly nepředstavoval ani následující e-mail správce daně ze dne 23. 1. 2015, který krajský soud provedl k důkazu při jednání dne 21. 11. 2023 a ve kterém správce daně stěžovatelce doporučil podat daňové přiznání s uvedením nákupu zboží od dodavatele EAC. V obsahu tohoto e-mailu správce daně (resp. jeho pověřený pracovník) uvedl následující:

„Dobrý den, děkuji za zaslané podklady. Radila jsem se s vedoucí ohledně nesrovnalostí s Německem na částku 3 mil. EUR, kdy jste prodej zboží dle níže zaslaného e-mailu zahrnuli do přiznání, avšak nákup nikoliv. I tento nákup zboží by měl být zahrnutý do daňového přiznání, i když přiznáním pouze projde. Jelikož nebyl přiznán nákup, vyjíždí v rámci evropské výměny obrovské nesoulady ve výši nákupu, tj. 3 mil. EUR. Pokud je to možné, bylo by vhodné podat daňové přiznání.“

[46] Tímto e-mailem správce daně stěžovatelku upozornil na skutečnost, že eviduje v systému VIES nesrovnalost ohledně obchodů realizovaných s dodavatelem EAC – právě od této společnosti nakoupila stěžovatelka olej na základě zmiňovaných tří faktur. Správce daně se však nijak nezabýval uplatněným odpočtem (ten prověřoval až poté, co byla zahájena daňová kontrola, tj. po 29. 4. 2016), neověřoval a nezjišťoval daňový základ stěžovatelky nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, tedy neprováděl dokazování. Podstatou citovaného e-mailu je upozornění na nesrovnalost ve své podstatě formálního/technického charakteru, jak uváděl žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti. Správce daně tímto e-mailem v žádném případě neposuzoval materiální stránku daných transakcí – tj., zda lze nákup od společnosti EAC skutečně považovat za dodání zboží v Německu a následný prodej oleje jako dodání zboží do jiného členského státu, které by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet.

[47] Jak bylo uvedeno výše, otázka rozlišení vyhledávací činnosti a tzv. skryté daňové kontroly vyžaduje komplexní posouzení konkrétních úkonů, vč. zohlednění množství a rozsahu vyžadovaných podkladů a skutečností, které vyhledávací činnosti předcházely a které následovaly. V projednávané věci správce daně po stěžovatelce nepožadoval nijak rozsáhlé podklady – jednalo se v podstatě pouze o 3 faktury vztahující se ke společnosti EAC. E-mailová komunikace mezi správcem daně a stěžovatelkou pak představovala v zásadě prvotní kontakt, po němž také tato komunikace na určitou dobu ustala. K faktickému prověřování daňové povinnosti stěžovatelky správce daně přistoupil až po 29. 4. 2016, kdy daňovou kontrolu zahájil formálně. Klíčové skutečnosti a postupy, které vedly k prověřování základu daně, totiž správce daně získal až v souvislosti s výměnami informací podle nařízení 904/2010/EU, jak přílehlavě uvedl krajský soud. Šlo o informace získané na základě mezinárodní výměny informací odeslané na Kypr dne 26. 5. 2016, do Polska odeslané dne 27. 3. 2017 a do Německa odeslané dne 26. 11. 2018. Jako materiální zahájení daňové kontroly nelze vnímat ani doporučení správce daně podat daňové přiznání; toto doporučení se totiž váže výhradně k nesrovnalosti popsaného „technického rázu“ (nikoli materiálního posouzení toho, k jaké transakci má být přeprava přičtena). Nejvyšší správní soud vnímá toto doporučení naopak jako projev zásady vstřícnosti zakotvené v § 6 odst. 4 daňového řádu, kterým správce daně reaguje na uvedenou „technickou“ nesrovnalost.

[48] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že součástí vyhledávací činnosti nutně musí být určité kritické zhodnocení zjištěných skutečností – zjišťování podkladových informací, resp. „mapování terénu“ vždy vede k přijetí dílčího závěru správce daně ohledně jeho dalšího postupu. To však samo o sobě nemůže představovat skryté provádění daňové kontroly. Nejvyšší správní soud proto částečně shrnuje, že krajský soud posoudil všechny okolnosti prováděné vyhledávací činnosti zcela v souladu se zákonem, jakož i judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[49] Na tu stěžovatelka upozorňovala v podané žalobě a zejm. pak ve svém vyjádření ze dne 12. 11. 2023, které krajskému soudu zaslala po zrušení jeho prvního (zrušujícího) rozsudku Nejvyšším správním soudem. V této souvislosti Nejvyšší správní soud dodává, že vypořádání krajského soudu se stěžovatelkou akcentovanou judikaturou považuje za zcela dostatečné. Krajský soud se důkladně zabýval konkrétními rozhodnutími Nejvyššího správního soudu a vysvětlil, na základě čeho neshledal v posuzované věci překročení mezí vyhledávací činnosti. Nelze proto souhlasit se stěžovatelkou v tom, že krajský soud odmítá aplikovat zobecnitelné závěry vyplývající ze stěžovatelkou citovaných rozhodnutí NSS na její případ.

[50] Stěžovatelkou vyzdvihovaná judikatura původně vznikla na ochranu práv daňových subjektů před postupem správce daně, který by pod zástěrkou místního šetření či jiných postupů fakticky provedl daňovou kontrolu, při níž by však kontrolovanému daňovému subjektu nebyla poskytnuta úroveň ochrany jeho práv, kterou zákon spojuje s formálně zahájenou daňovou kontrolou, nebo kdy by správce daně obešel zákonná ustanovení upravující daňovou kontrolu dokonce tím, že by doměřil daň přímo na základě místního šetření (viz také rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, č. 937/2006 Sb. NSS, a ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130, č. 938/2006 Sb. NSS). Uplatňování této judikatury však nemá vést k vyprázdnění obsahu institutu místního šetření a vyhledávací činnosti vůbec. Naopak – použitím těchto institutů lze předejít i neodůvodněnému zatěžování daňových subjektů nadbytečnými daňovými kontrolami či postupy k odstranění pochybností. Extenzivní aplikace dané judikatury by tak směřovala *de facto* proti jejímu smyslu a účelu, neboť by nevedla ke zvýšení úrovně ochrany práv daňových subjektů, nýbrž k pravému opaku (viz již uvedený rozsudek č. j. 5 Afs 287/2021-32).

[51] V projednávané věci správce daně meze vyhledávací činnosti nepřekročil, jak uzavřel krajský soud, a Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením ztotožnil. Komplexní posouzení všech okolností věci, vč. okolností, které následovaly po e-mailové komunikaci mezi správcem daně a stěžovatelkou, vedou k závěru, že daňová kontrola byla formálně i materiálně zahájena dne 29. 4. 2016. Následujícím dnem (§ 33 odst. 1 daňového řádu) začala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, která byla následně o rok prodloužena oznámením dodatečných platebních výměrů ze dne 7. 5. 2018 [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu]. Konec prekluzivní lhůty tak připadal na 30. 4. 2020, přičemž žalovaný své rozhodnutí vydal 3. 3. 2020. K prekluzi práva doměřit daň proto nedošlo.

[52] Pokud jde o otázku, zda Nejvyšší správní soud ve svém předchozím rozsudku odpověď na námitku prekluze implicitně poskytl, uvádí soud následující. K prekluzi je povinen soud přihlížet vždy, jakmile tuto skutečnost zjistí, a to v kterémkoli stupni (k tomu

pokračování

viz nálezn Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). Na druhou stranu, závisí-li posouzení otázky prekluze na komplexním zhodnocení konkrétních okolností případu – jednotlivých úkonů správce daně, v nichž shledává daňový subjekt realizaci tzv. skryté daňové kontroly, a neměl-li k těmto úkonům (jejich hodnocení) stěžovatel v podané kasační stížnosti výhrady, nelze z absence hodnocení těchto konkrétních úkonů v odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu dovozovat, jaký je konkrétní náhled Nejvyššího správního soudu na ten který úkon. Takový konkrétní náhled na obsah jednotlivých e-mailů poskytl Nejvyšší správní soud výše.

4. 2 K rozsahu přezkumu krajského soudu a Nejvyššího správního soudu

[53] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti uvedla, že Nejvyšší správní soud po svém prvním zrušujícím rozsudku „*nenechal krajský soud o věci meritorně rozhodnout*“. Ačkoli krajský soud nevyslovil jasný závěr, kde bylo místo plnění při dodání zboží mezi společnostmi EAC a stěžovatelkou (tuto otázku nechal na novém rozhodnutí žalovaného, pouze jej zavázal do tohoto hodnocení zahrnout nově zjištěné skutečnosti), uzavřel Nejvyšší správní soud, že místo plnění bylo v Itálii, čímž vyjevil svůj názor v mnohem širším měřítku. Tento postup hodnotila stěžovatelka jako překvapivý, neboť jí došlo k vynechání jednoho stupně správního soudnictví.

[54] Tato námitka stěžovatelky nemůže být důvodná. Krajský soud totiž svým prvním rozsudkem č. j. 31 Af 28/2020-78 zrušil rozhodnutí žalovaného, neboť dospěl k závěru, že nemá dostatečnou oporu ve správním spise a že závěr daňových orgánů ohledně oprávnění stěžovatelky nakládat se zbožím jako vlastník až na území Itálie neobstojí. Krajský soud tak při přezkumu napadeného rozhodnutí „prověřoval“, zda závěry žalovaného obstojí. Jelikož z jeho pohledu neobstály, napadené rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[55] Uvedené závěry krajského soudu však neobstály v kasačním řízení – v něm Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 28/2020-78 zrušil. Podstatou kasačního řízení přitom byly dva základní okruhy námitek (viz bod [16] odůvodnění rozsudku NSS č. j. 5 Afs 205/2022-39). První z nich se týkal dostatečně zjištěného skutkového stavu. K tomu Nejvyšší správní soud uzavřel, že správní spis obsahuje dostatečnou oporu pro závěry žalovaného. Druhý okruh námitek se pak v návaznosti na zjištěný skutkový stav věci týkal zákonnosti úvahy žalovaného ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník v Itálii. Žalovaný totiž ve své kasační stížnosti tvrdil, že nejenže shromáždil dostatek podkladů, ale tyto podklady rovněž věcně správně (v souladu s předpisy i relevantní judikaturou) vyhodnotil tak, že stěžovatelka byla oprávněna se zbožím nakládat jako vlastník až na území Itálie.

[56] V rozsudku č. j. 5 Afs 205/2022-39 proto Nejvyšší správní soud reagoval na konkrétní námitky žalovaného, které směřovaly s ohledem na zrušující důvod krajského soudu právě do otázky, zda byl závěr daňových orgánů o převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník až na území Itálie dostatečně podložený. S hodnocením daňových orgánů se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Jeho odpověď na konkrétní kasační námitku žalovaného tak rozhodně nelze vnímat jako překvapivý postup, kterým by mělo dojít k „*vynechání jednoho stupně správního soudnictví*“.

[57] Dlužno také dodat, že stěžovatelka měla možnost se k podané kasační stížnosti žalovaného a jím konkrétně formulovaným námitkám ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník až na území Itálie vyjádřit (Nejvyšší správní soud ji k vyjádření vyzval přípisem ze dne 24. 8. 2022, č. j. 5 Afs 205/2022-34). Těto možnosti ovšem nevyužila.

4. 3 Ke zbývajícím (nepřípustným) námitkám

[58] S výše uvedeným úzce souvisí zbývající námitky stěžovatelky, které se týkají jednotlivých dílčích skutečností spojených s realizovanými obchody. Těmito námitkami stěžovatelka napadá *de facto* i *de iure* již výhradně právní závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud ve svém dřívějším zrušujícím rozsudku v této věci.

[59] V závazném právním názoru v rozsudku č. j. 5 Afs 205/2022-39 Nejvyšší správní soud k námitkám žalovaného uvedl, že správní spis poskytuje závěrům žalovaného dostatečnou oporu – a dále že závěry žalovaného ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník až na území Itálie nejenže jsou dostatečně podložené, ale jsou také zákonné. V té souvislosti se Nejvyšší správní soud zabýval dílčími skutkovými okolnostmi realizovaných obchodů – viz zejm. body [28] až [38] odůvodnění rozsudku č. j. 5 Afs 205/2022-39. Zbývající námitky stěžovatelky, kterými se s poukazem na konkrétní skutkové okolnosti snaží napadat dříve vyslovený právní názor, je tak nutno hodnotit jako nepřípustné podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť míří vůči právním závěrům, o nichž krajský soud rozhodl znovu poté, co jeho původní rozsudek byl zrušen Nejvyšším správním soudem, a krajský soud přitom postupoval plně v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[60] Smyslem § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je zajistit, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor závazný pro nižší soud vyslovil, a to za situace, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil (k tomu srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). Stěžovatelka v kasační stížnosti ani netvrdila, že by se krajský soud vysloveným názorem neřídil. Výslovně naopak uvedla, že i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 205/2022-39 hodnotil skutkové okolnosti jejich obchodů nesprávně. Takové námitky jsou proto v nynějším kasačním řízení nepřípustné.

5. Závěr a náklady řízení

[61] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné námitky jsou dílem nedůvodné a dílem nepřípustné. Nad rámec těchto námitek Nejvyšší správní soud neshledal, že by byl rozsudek krajského soudu zatížen vadami, k nimž by byl Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti.

[62] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, zamítl ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s.

[63] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu náhradu nákladů řízení Nejvyšší správní soud nepřiznal.

pokračování

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 18. března 2024

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu