

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **PARADOX STEEL s. r. o.,** se sídlem Štěpaňákova 757/36, Ostrava, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **za účasti** osoby zúčastněné na řízení: Ing. David Papoušek, Ph.D., insolvenční správce žalobce, se sídlem Na Hradbách 2/120, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 6. 2018, č. j. 22 Af 83/2016 - 83,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště Ostrava I (dále též „správce daně“), vydal dne 1. 9. 2015 pod č. j. 2699518/15/3201-50523-801758 a č. j. 2699750/15/3201-50523-801758 dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců února a března roku 2012 v celkové výši 696 510 Kč a informoval jej o jeho zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši 139 301 Kč (dále též „dodatečné platební výměry“). Předmětná daň byla žalobci doměřena, neboť správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění zákonných podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného

členského státu podle ustanovení § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o DPH“).

[2] Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 9. 2016, č. j. 39563/16/5300-22441-701848 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), odvolání žalobce zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Ztotožnil se s názorem správce daně, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, konkrétně žalobce neprokázal, že fakticky došlo k jím tvrzenému dodání zboží (betonářské oceli) do Polska polské společnosti PROZAMET SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále též „PROZAMET“) a do Slovenské republiky slovenské společnosti STEEL MAXX, s. r. o. (dále též „STEEL MAXX“).

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu. Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) žalobu zamítl rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí. Uvedl, že bylo povinností žalobce prokázat, že zboží bylo fakticky dodáno na Slovensko a do Polska. Důkazní prostředky předložené žalobcem nicméně uvedenou skutečnost neprokázaly (jím předložené CMR listy neobsahují potvrzení o převzetí zboží). Na tom nic nemění ani výpověď Daniela Raába, neboť tato nekoresponduje s ostatními zjištěními orgánů finanční správy.

[4] Krajský soud souhlasil s žalovaným i v tom, že v souzené věci orgány finanční správy neměly povinnost zabývat se existencí daňového podvodu a účastí žalobce na podvodu. Orgány finanční správy se totiž pohybovaly výhradně v rovině unesení primárního důkazního břemene vyplývajícího z § 64 odst. 1 zákona o DPH. Související žalobní námitky a odkazy žalobce na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“ nebo „Soudní dvůr“) a Nejvyššího správního soudu zabývající se podvody na DPH proto krajský soud označil za nepřípadné a dále se jimi nezabýval.

[5] Za nedůvodné označil krajský soud i žalobní námitky ohledně porušení zásady volného hodnocení důkazů a zásady neutrality DPH. Uvedl, že zásada neutrality se v dané věci neuplatní a dále, že orgány finanční správy nepochybily, pokud posoudily odlišně dodávky zboží společnosti Steelex sp. z o. o. (dále též „Steelex“). Tyto se totiž odlišovaly od dodávek společnostem PROZAMET a STEEL MAXX.

[6] Krajský soud pak konečně odmítl i tvrzení žalobce stran porušení jeho procesních práv v souvislosti s rozhodováním o jeho žádostech o prodloužení lhůty k vyjádření se v rámci odvolacího řízení.

III.

[7] Proti rozsudku podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost.

[8] Stěžovatel krajskému soudu vytkl, že ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že v souzené věci nebylo třeba posuzovat, zda došlo k podvodu na DPH a zda o tomto podvodu stěžovatel věděl či vědět mohl. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise* (dále též „rozsudek Teleos"), a uvedl, že bylo třeba, aby orgány finanční správy prokázaly účast stěžovatele na daňovém podvodu, pokud chtěly stěžovateli daň doměřit. Absence vypořádání žalobních námitek cílících na daňový podvod pak podle stěžovatele zakládá i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[9] V druhé kasační námitce stěžovatel uvedl, že orgány finanční správy se dopustily selektivního hodnocení důkazů, neboť upřednostňovaly důkazy svědčící v neprospěch stěžovatele a naopak upozaďovaly ty ve prospěch stěžovatele (např. výslech Daniela Raába).

[10] V dalších částech kasační stížnosti stěžovatel namítl, že došlo k porušení zásady předvídatelnosti a legitimního očekávání tím, že správce daně stěžovateli uznal jím nárokované osvobození při dodání do jiného členského státu v případě dodávek společnosti Steelex. Situace týkající se těchto dodávek byla podle stěžovatele shodná se situací ohledně dodávek společnostem PROZAMET a STEEL MAXX (u kterých nebyl nárok na osvobození uznán). Dále pak podle stěžovatele byla porušena zásada neutrality DPH, neboť slovenský správce daně společnosti STEEL MAXX nevyloučil daň na vstupu za nákup zboží od stěžovatele.

[11] V poslední kasační námitce stěžovatel poukazoval na porušení svých procesních práv v souvislosti s rozhodováním o jeho žádostech o prodloužení lhůty v rámci odvolacího řízení. Podle stěžovatele se žalovaný v této oblasti dopustil nezákonného postupu a upřel stěžovateli právo vyjádřit se k rozhodným skutečnostem a právo na právní pomoc.

[12] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s posouzením věci provedeným krajským soudem. Existence podvodu ani účast stěžovatele na podvodu nebyla předmětem dokazování v daňovém řízení. Krajský soud proto posoudil danou otázku správně a jeho rozsudek není v tomto ohledu nepřezkoumatelný. Stěžovatel podle názoru žalovaného neprokázal podmínky pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Nebylo přitom možné osvědčit ani jeho dobrou víru. Žalovaný je přesvědčen, že nedošlo ke stěžovatelem namítané selekci důkazů, k narušení principiu neutrality daně ani ke znemožnění procesní obrany stěžovatele. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[14] S ohledem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121, a na něj navazující rozsudky tohoto soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3 Afs 173/2017 - 37, ze dne 23. 1. 2019, č. j. 7 Afs 288/2018 - 71, či ze dne

11. 4. 2019, č. j. 7 Afs 287/2018 - 45, považoval Nejvyšší správní soud za osobu zúčastněnou na řízení insolvenčního správce stěžovatele, na jehož majetek byl po podání kasační stížnosti prohlášen konkurz. Zaslal mu proto kasační stížnost k vyjádření, insolvenční správce se však k věci nevyjádřil.

VI.

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

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatel krajskému soudu předně vytkl, že ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že v souzené věci nebylo třeba posuzovat, zda došlo k podvodu na DPH a zda o tomto podvodu stěžovatel věděl či vědět mohl. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Teleos a uvedl, že stejně jako v uvedené věci poskytl orgánům finanční správy důkazy prokazující nárok na osvobození předmětného zboží (daňové doklady, CMR listy, svědeckou výpověď svědka Raába). Tyto důkazy orgány finanční správy shledaly nepravdivými. S ohledem na závěry rozsudku Teleos bylo podle stěžovatele v této situaci třeba, aby orgány finanční správy prokázaly účast stěžovatele na daňovém podvodu, pokud chtěly stěžovateli daň doměřit. Tak ovšem nepostupovaly. Krajský soud nicméně i přesto jejich rozhodnutí nezrušil, nýbrž taktéž dospěl k závěru, že v souzené věci nebylo třeba posuzovat existenci podvodu na DPH a vědomost stěžovatele ohledně jeho zapojení do podvodu. Uvedená skutečnost dle stěžovatele zakládá jednak vadu nesprávného právního posouzení, a jednak vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[18] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil, a naopak se ztotožnil s posouzením dané věci provedeným žalovaným a krajským soudem.

[19] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH: *Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.*

[20] Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH: *Dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.*

[21] Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura zdejšího soudu [viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 - 30, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, a dále rozsudky SDEU – např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006, ve věci č. C-245/04, *EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*, rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci č. C-430/09, *Euro*

Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën, rozsudek ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, či stěžovatelem odkazovaný rozsudek Teleos (k němu podrobně viz níže)].

[22] Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, a jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. zejména body 40 - 42 rozsudku Teleos či rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 31). Za dodání zboží ve smyslu zákona o DPH přitom nelze považovat pouze zcela formální vyvezení zboží mimo území ČR (v rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, zdejší soud v uvedené souvislosti uvedl: „*Tento zcela formální vývoz či spíše „výlet" drtiče na odpočívadlo v jiném členském státě nelze považovat za dodání do jiného členského státu, které by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH*").

[23] Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 31, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, či opětovně odkazovaný rozsudek SDEU Teleos).

[24] Orgány finanční správy v souzené věci dospěly k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně faktického dodání zboží (betonářské oceli) do Polska a na Slovensko jím tvrzeným odběratelům (společnostem PROZAMET a STEEL MAXX). Současně se zabývaly tím, zda stěžovatel byl, či nebyl v dobré víře stran faktického uskutečnění dodání. Dospěly k závěru, že nikoliv, a stěžovateli proto jím uplatněné osvobození od daně pro dodání betonářské oceli do zahraničí neuznaly. Za této situace podle jejich názoru nebylo nutné zabývat se případnou existencí podvodného jednání v daném obchodním řetězci, neboť předmětné řízení bylo zaměřeno na posouzení toho, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno, nikoliv na posouzení existence podvodu.

[25] Stěžovatel je nicméně přesvědčen, že na základě rozsudku SDEU Teleos (rozsudek ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise*) měly orgány finanční správy za nastalých okolností zjišťovat, zda byl obchodní řetězec, jehož se stěžovatel účastnil, zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty a zda stěžovatel o tomto podvodu věděl (či vědět mohl).

[26] Kasační soud proto zaměřil svoji pozornost na závěry rozsudku Teleos a jejich aplikaci na souzenou věc.

[27] Společnost Teleos a další společnosti, kterých se daný rozsudek týká, sídlící ve Velké Británii prodávaly mobilní telefony španělské společnosti Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA. Místo dodání zboží bylo ve Francii, příp. ve Španělsku. Téměř ve všech případech byly smlouvy uzavřeny podle mezinárodních obchodních doložek

zavedených Mezinárodní obchodní komorou (doložky „Incoterms 2000“), a sice podle doložky „ze závodu“ („ex-works“ nebo EXW). To znamená, že Teleos a další byly pouze povinny dát zboží k dispozici odběrateli ve skladě umístěném ve Spojeném království, přičemž odběratel byl odpovědný za přepravu do dohodnutého členského státu. Za každou transakci obdržely Teleos a další od odběratele několik dní po prodeji orazítkovaný a podepsaný originál nákladního listu CMR (dodací list vystavený na základě Úmluvy o smlouvě o mezinárodní silniční dopravě zboží, podepsané v Ženevě dne 19. května 1956, ve znění Protokolu ze dne 5. července 1978), popisující zboží a uvádějící adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Takový nákladní list, podepsaný odběratelem, byl považován za důkaz toho, že mobilní telefony byly dopraveny na stanovené místo určení. Daňové orgány společnosti Teleos nejprve tyto dokumenty uznaly jako důkaz vyvezení zboží ze Spojeného království, tato dodání proto byla osvobozena od DPH, a Teleos a další měly nárok na vrácení daně zaplacené na vstupu. Během pozdějších kontrol nicméně daňové orgány odhalily, že v určitých případech bylo místo určení uvedené v nákladních listech CMR nepravdivé, že přepravci v nich uvedení buď neexistovali, nebo neprováděli přepravu mobilních telefonů a že uvedené registrační značky vozidel odpovídají neexistujícím vozidlům nebo vozidlům nevhodným k přepravě takového zboží. Daňové orgány na základě této skutečnosti dospěly k závěru, že mobilní telefony neopustily území Spojeného království, a v důsledku toho začaly vymáhat zpět DPH související s těmito dodávkami ve výši několika milionů GPB, přičemž však uznali, že Teleos a další nebyly nijak zapojeny do podvodu.

[28] Soud pokládající předběžnou otázku uvedl, že považuje za prokázané, že Teleos a další neměly žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR ani o jejich pravosti, že se tyto společnosti nepodílely na žádném podvodu a nevěděly, že mobilní telefony neopustily Spojené království. Tento soud nadto dospěl k závěru, že Teleos a další prováděly řádná a důkladná šetření, co se týče odběratelů, aby se ujistily o spolehlivosti kupujícího, a nedisponovaly žádným jiným konkrétním důkazem o nesprávnosti prohlášení obsažených v těchto nákladních listech. Krom toho nemohly vzhledem k povaze dotčeného obchodu získat žádný jiný další důkaz než nákladní listy CMR. Za této situace se předkládající soud SDEU mj. dotázal na to, „[z]*a jakých okolností (pokud vůbec) mohou příslušné orgány členského státu dodání za okolností relevantních [ve věci v původním řízení], pokud dodavatel jednající v dobré víře poskytl příslušným orgánům ve svém členském státě po podání žádosti o vrácení objektivní důkazy, které v době svého poskytnutí zjevně podporovaly jeho nárok na osvobození zboží podle čl. 28c části A písm. a) [šesté směrnice] a příslušné orgány původně akceptovaly tyto důkazy pro účely osvobození, nicméně později uložit dodavateli povinnost doplatit DPH za toto zboží, pokud se dozví o dalších důkazech, které buď a) zpochybňují platnost předchozích důkazů, nebo b) prokazují, že poskytnuté důkazy byly věcně nesprávné, avšak aniž by to dodavatel věděl nebo byla prokázána jeho účast?*“

[29] Soudní dvůr v rámci odpovědi na položenou předběžnou otázku uvedl, že by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud by členský stát, který stanovil podmínky pro uplatnění osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně tím, že zejména stanovil seznam dokumentů, jež je třeba předložit příslušným orgánům, a který nejprve přijal dokumenty předložené dodavatelem jako důkazy nároku na osvobození od daně, mohl později uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH související s tímto dodáním,

jestliže vyjde najevo, že z důvodu podvodu, kterého se dopustil pořizovatel a dodavatel o něm nevěděl ani nemohl vědět, dotyčné zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu dodání.

[30] V bodě 68 rozsudku (odkazovaném stěžovatelem) proto Soudní dvůr na položenou otázku odpověděl následovně: „[Č]*l. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.*“

[31] Z uvedeného tudíž plyne, že závěry rozsudku Teleos týkající se podvodného jednání a účasti daňového subjektu v něm mají své místo pouze za situace, kdy daňový jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující *prima facie* toto dodání. Jinými slovy, splní-li daňový subjekt (plátce daně) svoji primární důkazní povinnost ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu a osvědčí-li svoji dobrou víru ohledně tohoto faktického dodání (tato bude z povahy věci odvislá zejména taktéž od toho, jakými důkazními prostředky daňový subjekt disponoval v době dodání), jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání [obdobně viz i rozsudky SDEU ze dne 9. 10. 2014, ve věci C-492/13, *Traum EOOD*, či ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*, podle kterého: „*Článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány v původním řízení, nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti* **nebo** *že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku.*“ (důraz přidán)].

[32] Nejvyšší správní soud plně aprobuje závěr orgánů finanční správy, že stěžovatel toto své primární důkazní břemeno neunesl a nepředložil důkazní prostředky prokazující na první pohled faktické dodání betonářské oceli do jiného členského státu (a jeho související dobrou víru ohledně tohoto dodání). Stěžovatel totiž správci daně předložil předně faktury a příjmové pokladní doklady týkající se daných transakcí. Tyto ovšem z povahy věci nemohou prokázat faktické dodání zboží do zahraničí. Nutno poukázat i na to, že předmětné faktury neměly náležitosti daňového dokladu podle zákona o DPH, neboť neobsahovaly sdělení, že se jedná o plnění osvobozená od daně s odkazem na příslušné zákonné ustanovení. Faktury pak neobsahovaly ani způsob dopravy a dodací podmínky, ačkoliv se mělo jednat o mezinárodní transakci. Dále stěžovatel předložil CMR listy (mezinárodní nákladní listy) týkající se předmětných dodání. CMR listy mají přitom při prokazování dodání zboží (zvláště v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu

zboží, jako tomu bylo v souzené věci) zásadní váhu. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195). V souzené věci nicméně prakticky veškeré mezinárodní nákladní listy (kromě jediného), kterými stěžovatel prokazoval dodání do Polska a na Slovensko, neměly vyplněny oddíl 24, ve kterém příjemce zboží potvrzuje, že zboží obdržel (CMR listy týkající se společnosti PROZAMET navíc neměly vyplněn ani oddíl 3 obsahující údaje o vykládce zboží). Uvedená skutečnost zásadním způsobem znevěrohodňuje dané CMR listy, které nelze v žádném případě považovat za *důkazy prokazující prima facie nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství* ve smyslu výše citované judikatury (ve věci Teleos plátci daně disponovali kompletními CMR listy, což SDEU opakovaně zdůraznil). Popsaná nekompletnost CMR listů nadto měla ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně dodáno, jak bylo sjednáno, či nikoliv. Měl proto požadovat další důkazy osvědčující reálné dopravení zboží na Slovensko a do Polska Takto ovšem v době realizace daných obchodů a v době jejich zanesení do daňových přiznání jako obchodů intrakomunitárních nepostupoval.

[33] Nutno dodat, že jestliže stěžovatel dopravu neuskutečňoval vlastními silami a prostředky a jeho povinnosti z obchodního vztahu skončily dodáním zboží do skladu dopravce, měl tím spíše dbát na to, aby včas disponoval věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo sjednáno (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016 - 73). Nelze přehlédnout ani to, že betonářská ocel byla dodávána do zahraničí bez prověření obchodních partnerů a bez písemných smluv; objednávky byly přijímány telefonicky nebo e-mailem (přitom se jednalo o transakce v řádu milionů Kč). Správce daně přitom v průběhu daňové kontroly shromáždil podklady, ze kterých vyplynuly zásadní pochybnosti ohledně toho, zda k dodání zboží do Polska a na Slovensko skutečně došlo. Zejména je nutno poukázat na informace získané od provozovatelů mýtných bran, ze kterých vyplynulo, že žádné vozidlo společnosti PROZAMET neprojelo mýtnými branami ve dnech, kdy měla být přeprava zboží realizována, ani v bezprostředně navazujících dnech. V případě dodání zboží společnosti STEEL MAXX, kdy měl dopravu zboží realizovat dopravce Martin Pechar – PecharTrans, bylo z výpisů z mýtných bran zjištěno, že ve třech případech vozidla s betonářskou ocelí vůbec nepřekročila hranice České republiky, a ve zbývajících případech se vozidla s betonářskou ocelí po překročení slovenské státní hranice vracela v řádech minut až desítek minut zpět do České republiky.

[34] Ani z dalších předložených podkladů nevyplývá, že by stěžovatel unesl své důkazní břemeno a prokázal výše specifikované podmínky osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží. Unesení důkazního břemene nelze dovozovat ani z výpovědi jednatele společnosti STEEL MAXX Daniela Raába. Tato je předně velmi obecná a dále odporuje dalším relevantním zjištěním učiněným v rámci daňové kontroly (zejména podloženým zjištěním ohledně projezdů kamionů mýtnými branami). Ani tato výpověď, jakož ani stěžovatelem uváděné tvrzení, že podle výpovědi jednoho z řidičů kamionů měli řidiči zakázáno stěžovateli sdělit, že nedošlo k vyložení zboží na Slovensku, přitom nemůže ničeho změnit na tom, že stěžovatel se v době dodání zboží spokojil pouze s nekompletními CMR listy. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání zboží do jiného

členského státu skutečně došlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS).

[35] S ohledem na uvedené se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatel (na němž vázlo důkazní břemeno) nepředložil podklady, ze kterých by bez pochybností vyplynulo, že došlo k dodání zboží do Polska a na Slovensko a že by stěžovatel byl v dobré víře ohledně tohoto dodání.

[36] Krajský soud proto nepochybil, pokud závěry žalovaného aproboval. Stejně tak krajský soud nepochybil, pokud se za této situace nezabýval otázkou daňového podvodu (viz výše). Ze stejného důvodu pak není rozsudek krajského soudu ani nepřezkoumatelný pro absenci vypořádání žalobních námitek týkajících se podvodného jednání. V této souvislosti Nejvyšší správní soud dodává, že premisa o přednosti závěru o neunesení důkazního břemene před zkoumáním existence podvodného jednání, byla (nikoliv pro případy osvobození od daně při intrakomunitárním dodání, nýbrž obecně pro poskytnutí zdanitelného plnění) zdejším soudem již opakovaně vyslovena – viz např. rozsudky ze dne 11. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008 - 58, či ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 30. Ve druhém odkazovaném rozsudku zdejší soud uvedl: „*Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátci vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude – jak správně podotýká stěžovatel - v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo.*“

[37] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani dalším kasačním námitkám.

[38] Kasační soud nesouhlasí s tím, že by se orgány finanční správy dopustily selektivního hodnocení důkazů a upřednostňovaly důkazy svědčící v neprospěch stěžovatele a naopak upozaďovaly ty ve prospěch stěžovatele. Stěžovatel uvedenou námitku vznesl v obecné rovině. Nejvyšší správní soud tudíž taktéž v obecné rovině poznamenává, že ze správního spisu, resp. z napadených rozhodnutí neplyne, že by správce daně či žalovaný přikládali větší váhu důkazům svědčícím v neprospěch stěžovatele. Orgány finanční správy se zabývaly všemi zjištěnými důkazy, tyto posoudily samostatně i ve vzájemné souvislosti a následně z nich učinily adekvátní a přezkoumatelné závěry. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem ani v tvrzení o nesprávném vyhodnocení výpovědi D. R. K tomu odkazuje zdejší soud na výše uvedené a dodává, že žalovaný se uvedenou výpovědí (provedenou v rámci odvolacího řízení) řádně zabýval a adekvátně ji

vyhodnotil. Nejvyšší správní soud se přitom ztotožňuje s tím, že uvedená výpověď nemohla prokázat, že betonářská ocel byla skutečně dodána na Slovensko.

[39] Stěžovatel dále namítal, že došlo k porušení zásady předvídatelnosti a legitimního očekávání, a to tím, že správce daně stěžovateli neuznal osvobození od daně ve vztahu k dodávkám společnostem PROZAMET a STEEL MAXX, ačkoliv ve shodné situaci dodávek společnosti Steelex tento nárok na osvobození od daně uznal. Žalovaný a krajský soud k danému tvrzení uvedli, že uvedené obchodní případy nevykazují zcela shodné znaky, a nemůže s nimi proto být zacházeno totožně, a Nejvyšší správní soud se s nimi ztotožnil. Jako zásadní vnímá, že v případě dodávek společnosti Steelex z mezinárodního dožádání vyplynulo, že tento odběratel převzetí betonářské oceli potvrdil, a také to, že CMR listy týkající se obchodů se společností Steelex obsahují potvrzení (razítko a podpis) prokazující převzetí zboží podle podmínek uvedených v CMR listě. Nelze tudíž orgánům finanční správy vytýkat, že ohledně odlišných případů dospěly k odlišným závěrům.

[40] Aprobovat je pak nutné i to, jak se krajský soud vypořádal s námitkou porušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty. Závěr krajského soudu, že o neutralitě DPH nelze hovořit za situace, kdy není prokázáno, že k intrakomunitárnímu dodání vůbec došlo, totiž odpovídá judikatuře zdejšího soudu. Ten v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, uvedl, že princip neutrality daně „*se může ve své úplnosti uplatnit pouze tam, kde nedochází k porušování povinností stanovených daňovými předpisy. Za situace, kdy stěžovatel považoval prohlášení za důkazní prostředek eo ipso prokazující intrakomunitární podstatu dodání zboží a neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání dodání zboží do jiného členského státu, nemůže předmětná stížní námitka obstát. Nebyla-li prokázána podstata plnění jako plnění intrakomunitárního a přitom k dodání došlo, bylo správně posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění zatížené daní na výstupu*.“

[41] Stěžovatel dále namítl, že došlo k porušení jeho procesních práv, a to tím, že žalovaný nevyhověl žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (podané z důvodu změny právního zástupce), a připravil tak stěžovatele o možnost procesní obrany. Ve shodě s krajským soudem kasační soud odkazuje na znění § 36 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), podle kterého *správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.* Je tedy zřejmé, že správce daně může prodloužení lhůty povolit, pokud je pro takový postup závažný důvod.

[42] Ze správního spisu k tomu vyplývá, že žalovaný dne 15. 8. 2016 doručil tehdejší zmocněnkyni stěžovatele (daňové poradkyni Ing. Markétě Volkmerové) písemnost nazvanou *Seznámení se zjištěními skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* (dále též „Seznámení“), ve které stěžovateli stanovil k vyjádření se k nově zjištěným důkazům lhůtu 8 dnů. K následné žádosti tehdejší zmocněnkyně stěžovatele byla tato lhůta žalovaným prodloužena o 7 dnů (viz rozhodnutí ze dne 22. 8. 2016, č. j. 37173/16/5300-22441-701848). Dne 26. 8. 2016 byla žalovanému doručena další žádost o prodloužení lhůty. Tuto podal JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský, advokát, který uvedl, že převzal právní zastoupení stěžovatele a potřebuje časový prostor pro seznámení se s věcí. Uvedené žádosti

žalovaný nevyhověl rozhodnutím ze dne 30. 8. 2016, č. j. 38444/16/5300-22441-701848, ve kterém uvedl, že volba nového zástupce je subjektivní překážkou vytvořenou jednáním stěžovatele, a ne závažným důvodem ve smyslu zákona. Dále sdělil, že neupírá stěžovateli právo na právní zastoupení, nicméně stěžovatel byl dlouhodobě zastupován daňovou poradkyní, která jistě je kvalifikovaným zástupcem. V neposlední řadě pak žalovaný upozornil na to, že stěžovatel byl Seznáním vyzván k tomu, aby se vyjádřil k provedeným svědeckým výpovědím, kterých se jeho zmocněnkyně zúčastnila, a k dalším důkazním prostředků, které ovšem jen potvrdily názor prvostupňového správce daně. Dne 2. 9. 2016 žalovaný obdržel další žádost o prodloužení lhůty. O této již nerozhodoval samostatně, nýbrž ji vypořádal v bodě 86 rozhodnutí o odvolání. Zopakoval svá tvrzení z rozhodnutí č. j. 38444/16/5300-22441-701848 a uzavřel, že stěžovatel měl dostatek času na formulaci svého vyjádření k Seznámení.

[43] Za popsaných okolností se Nejvyšší správní soud ztotožnil s názorem žalovaného a krajského soudu, že nedošlo ke zkrácení práv stěžovatele. Stěžovateli byla poskytnuta dostatečná lhůta k vyjádření se ke svědeckým výpovědím, kterých se jeho zmocněnkyně účastnila, a k důkazům pouze potvrzujícím již v minulosti zaujatý právní názor prvostupňového správce daně (v této souvislosti viz stěžovatelem odkazovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, č. 794/2006 Sb. NSS, podle kterého „*je-li předmětem prověřování rozsáhlý komplex skutečností či předmětem dokazování rozsáhlý soubor důkazů, musí být daňovému subjektu poskytnut tomu odpovídající čas pro vyjádření a navrhování případných dalších důkazů; naopak,* ***je-li prověřována skutečnost jednoduchá resp. dokazování rozsahem velmi omezené, může k zachování všech práv daňového subjektu stačit, je-li mu k vyjádření a navržení případných dalších důkazů poskytnut relativně krátký časový prostor***“; důraz přidán). Stěžovatel ostatně ani neuvedl, jakou konkrétní argumentaci by jím nově zvolený zástupce uvedl, byla-li by znovu prodloužena lhůta k vyjádření se k Seznámení. Nutno dodat, že stěžovatel ve své druhé a třetí žádosti o prodloužení lhůty neuvedl důvody, které by bylo lze podřadit pod závažné důvody ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu. Ve shodě s žalovaným pak Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že stěžovatel byl v daňovém řízení před udělením plné moci JUDr. Ing. Lichnovskému zastupován daňovou poradkyní, tedy osobou disponující dostatečnou profesní erudicí pro daný typ řízení, nelze proto bez dalšího hovořit o dotčení jeho práva na právní pomoc podle čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

VII.

[44] Nejvyšší správní soud tedy kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*). Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

[46] Výrok ve vztahu k osobě zúčastněné na řízení vychází z § 60 odst. 5 s. ř. s., podle něhož má osoba zúčastněná na řízení právo na náhradu jen těch nákladů, které vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, jež byla osobě zúčastněné na řízení soudem uložena; z důvodů hodných zvláštního zřetele může soud na návrh přiznat právo i na náhradu dalších nákladů řízení. V daném řízení soud osobě zúčastněné na řízení neuložil splnit žádnou povinnost, přičemž neshledal ani existenci důvodů hodných zvláštního zřetele.

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

V Brně dne 23. května 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu