



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu a soudce zpravodaje JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **HASLINGER Transport, s. r. o.** se sídlem Lannova tř. 137/32, České Budějovice, zastoupený JUDr. Petrem Neubauerem, advokátem se sídlem Na Sadech 4/3, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 5. 2013, č. j. 10 Af 537/2012 – 73,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 5. 2013, č. j. 10 Af 537/2012 – 73, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 27. 7. 2012, č. j. 4901/12 – 1300, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci k rukám advokáta JUDr. Petra Neubauera náklady řízení o žalobě ve výši 12.922 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci k rukám advokáta JUDr. Petra Neubauera náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 9.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 5. 2013, č. j. 10 Af 537/2012 – 73, byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne

27. 7. 2012, č. j. 4901/12 - 1300, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 16. 1. 2012, č. j. 8868/12/077910305539, kterým byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008 ve výši 5.931.510 Kč a sdělena povinnost platit penále ve výši 1.186.302 Kč, a ze dne 16. 1. 2012, č. j. 8938/12/077910305539, kterým mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 ve výši 4.900.490 Kč a sdělena povinnost platit penále ve výši 980.098 Kč.

[2] V odůvodnění svého rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že v daňovém řízení bylo zejména na základě informací poskytnutých německou daňovou správou prokázáno, že stěžovatel pořídil pohonné hmoty z Německa od obchodní společnosti TRANS-OIL Mineralölhandels-GmbH (dále jen „Trans-Oil“). Ty byly dopraveny do Rakouska, kde však nebyly zdaněny. Stěžovatel poskytl pro tuto transakci svoje daňové identifikační číslo a další údaje, proto bylo nutno za místo plnění považovat Českou republiku v souladu s ust. § 11 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Dodatečné zdanění dodávek pohonných hmot v České republice za situace, kdy nedošlo k jejich zdanění v Rakousku, bylo v souladu se zákonnou úpravou i se Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

II. Kasační stížnost stěžovatele a vyjádření žalovaného

[3] Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil výslovně důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, které skutečnosti je povinen prokázat správní orgán a které stěžovatel. Pro stěžovatele je obtížné prokázat, že zboží nenakoupil a nezaplatil, neboť by musel prokázat reálnou neexistenci určité skutečnosti. Svými tvrzeními však zpochybnil a upozornil na nedostatečnost dokumentů, ze kterých správní orgány vycházely. Skutková podstata, z níž správce daně vycházel, tak nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu. Podle stěžovatele je nepřípustné, aby zahraniční firma na základě potenciálního zájmu stěžovatele o obchodní transakci vystavila bez jeho vědomí faktury, tyto mu nedoručila a zboží dodala jinému subjektu, ačkoli stěžovatele uvede jako objednatele. Takovéto jednání lze označit za podvodné, a v jeho důsledku pak daňová povinnost nepřípustně dopadne na stěžovatele, který s celou obchodní záležitostí neměl nic společného. Daňová povinnost může být stěžovateli uložena pouze v tom případě, kdy bude zcela jednoznačně prokázáno, že stěžovatel zboží od společnosti Trans-Oil nakoupil. Celé správní řízení postrádá logiku, protože pokud by stěžovatel dané zboží skutečně pořídil, pak by mu sice vznikla povinnost odvést daň z přidané hodnoty, ale zároveň by mohl uplatnit nárok na odpočet daně, čímž by celá situace pro něj byla daňově neutrální. Je zcela nelogické, proč by stěžovatel takovýmto způsobem postupoval a vystavil se riziku penalizace ze strany správního úřadu.

[4] Konkrétně stěžovatel v kasační stížnosti rozsáhle rekapituloval vývoj řízení před správními orgány a obsah svých předchozích podání. Stěžejní důkazy, zpráva německé daňové správy a dokumenty, které byly k této zprávě přiloženy, jsou podle stěžovatele nedostatečné a neprůkazné. Správce daně neobstaral doklady o celé této transakci, tj. zejména objednávky, potvrzení objednávek, dodací listy, faktury a výpisy z účtu k celému objemu údajné transakce. Pokud německá daňová správa nebyla schopna

pokračování

tyto dokumenty v požadované podobě předložit a poskytla pouze několik listin s pochybnou důkazní hodnotou, činí tvrzení jednatele společnosti Trans-Oil obsažené v německé zprávě nedůvěryhodným a nedostatečným. Už pouhá skutečnost, že reakce německé daňové správy přišla až po roce a půl a neobsahovala kompletní požadované údaje, vzbuzuje důvodné pochybnosti o přístupu německé daňové správy. Současně lze podle stěžovatele z této skutečnosti usuzovat možnou snahu společnosti Trans-Oil o zatajení či zkreslení rozhodujících skutečností. Dopis ze dne 9. 7. 2008, ve kterém stěžovatel požaduje vystavovat faktury na sebe podle poskytnutých údajů, pouze dokládá záměr stěžovatele uskutečňovat do budoucna obchody se společností Trans-Oil, nikoli že tyto obchody proběhly. Naopak stěžovatel vždy tvrdil, že k žádným obchodům se společností Trans-Oil z jeho strany nedošlo. To potvrzuje místopřisežné prohlášení T. K. ze dne 17. 8. 2012. Stěžovatel uvádí, že zpochybnil i další přiložený dokument, přepravní oznámení (Versandanzeige) ze dne 31. 7. 2008, když doložil údaje o konkursním řízení z rakouského obchodního rejstříku, že firma Mühlberger Spedition und Transport GmbH již k tomuto datu byla v konkursu a veškeré obchody byly správcem daně ukončeny. Přiložená faktura vystavená společností Trans-Oil nesouhlasí s předloženým expedičním listem, nesouhlasí ani množství dodávky uvedené na těchto dokumentech a vystavená faktura se týká pouze částky, která představuje pouhých 3,9 % celkové částky ve smyslu hodnoty zboží údajně dodaného stěžovateli. Potvrzení zakázky firmou Trans-Oil nenavazuje na předchozí dokumenty. Stěžovatel zpochybňuje i platby doložené německou daňovou správou. Lze podle něj důvodně předpokládat, že tyto platby provedla osoba odlišná od stěžovatele, aby znemožnila identifikovat skutečnou osobu, která platbu provedla, a vzniklo tak důvodné podezření právě ve vztahu k stěžovateli. Pokud by platby prováděl stěžovatel, učinil by tak prostřednictvím svého bankovního účtu. Německou daňovou správou předložený přípis o fakturaci zboží je podle stěžovatele falzifikát, výpověď jednatele firmy Trans-Oil pak není doložena protokolem a tato osoba ani není blíže specifikovaná. Přiložené dokumenty jsou tak chaotické a netvoří na sebe navazující logický celek. Tvrzení německé daňové správy se opírá pouze o informace ze souhrnného hlášení společnosti Trans-Oil, aniž by bylo provedeno bližší šetření a opatření a předloženy průkazné materiály, jak ostatně požadoval sám správce daně. Nikdo se nezabýval skutečností, že v řízení nebylo zjištěno, z jakého účtu byla hrazena zbývající částka více než 2 miliony EUR, komu tento účet či účty patří a kdo je oprávněn jimi disponovat.

[5] Dále stěžovatel uvedl, že pořízení výše uvedeného zboží od společnosti Trans-Oil nelze dovodit ani z informace poskytnuté rakouskou daňovou správou, která obsahuje pouze domněnky ve vztahu k uváděným transakcím. Zpráva o rakouské daňové kontrole (Betriebsprüfung) podle stěžovatele jednoznačně prokazuje, že celý obchod organizoval T. K., který obstarával rovněž dopravu. T. K. nebyl pověřený k tomu, aby jednal jménem stěžovatele či uzavíral jeho jménem smlouvy. Zboží tak nechal fakturovat na stěžovatele bez jeho vědomí. Toto tvrzení předložená zpráva rakouského správce daně nijak nevyvrací, když je v ní konstatováno, že T. K. kontaktoval firmu Trans-Oil jako zástupce, z tohoto lze pouze dovodit, že se deklaroval jako zástupce stěžovatele, když rakouský správní úřad již nezkoumal, zda tomu tak skutečně bylo a zda pan K. byl k tomuto jednání zplnomocněn. Na základě této zprávy tak žalovaný nemůže mít za prokázané, že stěžovatel pořídil od společnosti Trans-Oil předmětné zboží.

[6] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného i finančního úřadu a přiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud posoudil rozhodné právní otázky správně, když ve správním řízení bylo prokázáno, že stěžovatel uskutečnil zdanitelné plnění, aniž je uvedl v přiznání k dani z přidané hodnoty. Žalovaný vytýká krajskému soudu pouze to, že mu nepřiznal náhradu nákladů řízení, kterou musel v souvislosti s nařízeným jednáním vynaložit. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a přiznal žalovanému náklady řízení o žalobě, které mu měly být napadeným rozsudkem přiznány.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] V projednávané věci je rozhodnou právní otázkou to, zda stěžovatel je „pořizovatelem zboží z jiného členského státu“ ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o DPH. Pokud by jím byl, za místo plnění by se v daném případě dodávky zboží do jiného členského státu považovala Česká republika, tedy tuzemsko, což by znamenalo, že stěžovatel by byl povinen přiznat daň z přidané hodnoty za pořízené zboží podle pravidel § 25 zákona o DPH. Pokud by však místem plnění nebylo tuzemsko, stěžovatel by takovou povinnost neměl.

[10] Podle § 11 odst. 1 tohoto zákona *(z)a místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.* Podle odst. 2 však platí, že *(z)a místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v členském státě odlišném od členského státu, který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1.* Podle odst. 3 pak, *(p)okud je však pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně podle odstavce 1 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží následně potom, co bylo předmětem daně v tuzemsku, protože daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě, která mu dodává zboží a která je registrovaná k dani v jiném členském státě, bylo vydáno v tuzemsku, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Pro snížení základu daně platí obdobně § 42.* Konečně podle odst. 4, *(p)okud však je použit zjednodušený postup při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu, za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo stanovené podle odstavce 1, pokud pořizovatel uskutečnil pořízení zboží z jiného členského státu za účelem následného dodání zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží podle odstavce 1 a osoba, které bylo zboží dodáno v členském státě ukončení*

pokračování

odeslání nebo přepravy zboží, přiznala a zaplatila daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu a pořizovatel podal souhrnné hlášení.

[11] Z výše uvedené citace rozhodného ustanovení zákona o DPH je patrné, že pravidlo podle § 11 odst. 2 zákona o DPH je jedním z doplňkových pravidel pro určení místa plnění, jež se uplatní, neuplatní-li se základní pravidlo podle odst. 1. Pravidlo podle odst. 2 vychází z toho, že existuje osoba registrovaná k dani v určitém členském státě, která v jiném členském státě pořídí zboží a toto zboží není dodáno do členského státu, v němž je objednatel registrován k dani, nýbrž do jiného členského státu. Podstatným prvkem toho, aby na určitou osobu mohlo být uplatněno pravidlo podle § 11 odst. 2 zákona o DPH, je, že tato osoba je vskutku „pořizovatelem“ zboží. Signálem, že taková osoba by mohla být (a většinou také v běžných obchodních případech bude) pořizovatelem zboží, je, že svému dodavateli poskytne své identifikační číslo. V určitých případech však samo o sobě nebude poskytnutí identifikačního čísla dostatečným důvodem pro závěr, že osoba, která je poskytla někomu, kdo následně do jiného členského státu než státu její registrace k dani dovezl určité zboží, je vskutku pořizovatelem onoho zboží. Bude tomu tak jen tehdy, jestliže si ten, kdo své identifikační číslo údajnému dodavateli poskytl, toto zboží u dodavatele také vskutku objednal. Forma či způsob objednání je zcela irelevantní, neboť v oblasti DPH je i zde podstatný pouze skutečný obsah rozhodného právního jednání. Je tedy velmi dobře možné, že objednání se bude dít konkludentně, na základě neformálních či zkratkovitých sdělení, na základě obvyklé praxe zavedené mezi stranami (např. pravidelné dodávání zboží v určitých časových intervalech), paušálně pro jakýkoli objem zboží, který je dodavatel připraven poskytnout aj. Vždy však k objednání musí dojít. Nelze totiž připustit, aby pouhým poskytnutím identifikačního čísla se někdo ve vztahu ke zboží od toho, jemuž toto číslo poskytl, dostal do pozice jakéhosi univerzálního odběratele, na kterého by domnělý dodavatel vykázal dodání všelijakého svého zboží, ve skutečnosti poskytnutého jiným osobám, i když by domnělý odběratel ve skutečnosti o žádnou dodávku od odběratele zájem neprojevil. Takovýto výklad pravidla v § 11 odst. 2 zákona o DPH by popíral smysl a účel DPH, neboť by daňovou povinnost alokoval v rozporu s tím, jak skutečně probíhají obchodní vztahy mezi jednotlivými plátcí DPH, a tedy daňovou zátěž rozkládal jinak, než jak má podle systému DPH být její rozložení nastaveno, a sice zásadně (až na odůvodněné výjimky, jako je například i pravidlo podle § 11 odst. 2 zákona o DPH) podle místa „spotřeby“ zdanitelného plnění. Navíc není ani ústavně přijatelné (z hlediska zásady zákonného zakotvení daňové povinnosti, viz čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), aby dani, která má být zásadně spojena s uskutečněním určité transakce, byl podroben někdo, kdo se ve skutečnosti na žádné transakci, s níž by mělo být zdanění spojeno, nepodílel.

[12] Ze spisu vyplynulo, že správce daně vycházel při posouzení dané věci ze zjištění německé daňové správy, které mu bylo zasláno na základě mezinárodního dožádání dne 1. 8. 2011. V dotazu českého správce daně se uvádí, že stěžovatel měl pořídit pohonné hmoty ve výši 2.181.993 EUR (ve 3. čtvrtletí 2008 ve výši 1.253.194 EUR a ve 4. čtvrtletí 2008 ve výši 928.799 EUR), které byly dopraveny do Rakouska firmě Haslinger GmbH, Traun, kde nedošlo k jejich zdanění. Z listin opatřených německým správcem daně plyne, že společnost Trans-Oil měla stěžovateli ve třech dodávkách v červenci (15. 7., 17. 7. a 18. 7. 2008) dodat pohonné hmoty za celkem 85.312,39 EUR a ve dvou dodávkách v srpnu (21. 8. 2008 a ještě jednou téhož dne) pohonné hmoty za celkem 31.000 EUR, tedy v hodnotě

výrazně nižší než výchozí údaje českého správce daně uvedené v žádosti o poskytnutí informací. Z odpovědi německé daňové správy také vyplývá, že stěžovatel poskytl německému dodavateli obchodní údaje o sobě potřebné pro případné budoucí obchodování s pohonnými hmotami. Toto sdělení německé daňové správy se stalo základním důkazem, z něhož správce daně vycházel. Správce daně prováděl i šetření u rakouské daňové správy, která dodání pohonných hmot do Rakouska potvrdila. Stěžovatel se k těmto informacím vyjádřil dne 31. 8. 2011 v tom smyslu, že s nákupem neměl nic společného a Finanční úřad Linec potvrdí, že zboží zůstalo a bylo zdaněno v Rakousku pro vlastní potřebu jednatele. Později stěžovatel svoje stanovisko upravoval. V průběhu ústního jednání, které proběhlo dne 21. 11. 2011, stěžovatel uvedl, že k obchodu z jeho strany nedošlo a že neobdržel faktury a nezaplatil za dodávky. Transakci podle něj zřejmě organizoval T. K. bez souhlasu a vědomí stěžovatele a nechal ji fakturovat na rakouskou společnost stěžovatele. Zboží podle stěžovatele do Rakouska dorazilo a byla z něj odvedena spotřební daň z přírodního oleje. Shodné tvrzení stěžovatel zopakoval i při jednání dne 11. 1. 2012.

[13] Z přípisu ze dne 9. 7. 2008 adresovaného obchodní společnosti Trans-Oil, který podepsal jednatel stěžovatele, je nepochybná dispozice pro dodavatele, aby faktury v budoucnu nebyly vystavovány na „Fa Mühlberger Traun“, nýbrž na adresu stěžovatele, a to z důvodu, že jeho obchodní sídlo bylo přeloženo do Českých Budějovic. Současně bylo společnosti Trans-Oil oznámeno daňové identifikační číslo stěžovatele a přílohou dopisu bylo i oznámení finančního úřadu ve věci přidělení daňového identifikačního čísla žalobce, výpis obchodního rejstříku a rozhodnutí o udělení licence i licence pro EU. Byla sdělena též jména kontaktních osob (Ansprechpartner), a sice L. D. a T. K., spolu s jejich telefonními čísly.

[14] Pro projednávanou věc je podstatné, zda v daňovém řízení bylo prokázáno, že stěžovatel byl pořizovatelem předmětných pohonných hmot. Dosavadní skutková zjištění však jsou, jak stěžovatel důvodně namítá, pro takový závěr nedostačující. Jisté je toliko to, že stěžovatel poskytl společnosti Trans-Oil, která je registrována jako plátce DPH v Německu, své daňové registrační číslo jakož i další doklady a údaje umožňující vzájemné obchodní styky. Stěžovatel však popírá, že by objednal konkrétní pohonné hmoty ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2008. Tvrdí, že měl záměr s touto společností obchodovat, avšak že k uskutečnění konkrétních obchodů nedošlo. Též tvrdí, že s údajným dodavatelem pohonných hmot obchodovaly s ním fakticky propojené společnosti sídlící v Rakousku. Důkazy provedené v řízení nedávají jednoznačnou odpověď na otázku, jménem koho byly ve skutečnosti pohonné hmoty objednány – jednání T. K. v tomto smyslu na základě dosud provedených důkazů nelze bez dalšího automaticky přičítat stěžovateli. Ve věci zůstala řada nevyjasněných skutkových otázek. V první řadě není zřejmé, zda určité dokumenty, které se v souvislosti s údajnou objednávkou objevily, byly skutečně vystaveny fyzickými osobami, jejichž jednání je přičitatelné stěžovateli. Dále není jasné, zda, kým a jaké částky byly za údajně objednané pohonné hmoty zaplacený. Rovněž není jasné množství pohonných hmot, které mělo být stěžovatelem od Trans-Oilu pořízeno.

[15] Dosavadní skutková zjištění tedy správcům daně neumožňovala učinit závěr, že stěžovatel je osobou, která podle § 25 ve spojení s § 11 odst. 2 zákona o DPH byla povinna podat daňové přiznání k DPH za pořízení předmětných pohonných hmot. Pokud přesto

pokračování

takovou daň stěžovateli vyměřily, jednaly v rozporu s § 1 odst. 2 d. ř., neboť daň nebyla stanovena správně, a porušily § 8 odst. 1 větu druhou, část věty za středníkem d. ř., neboť nepřihlédly k tomu, že stěžovatel vznáší závažné námitky proti té verzi rozhodných skutkových okolností, k níž se klonili správci daně, a navrhuje k jejímu vyvrácení důkazy, které by mohly sporné skutkové okolnosti objasnit. Správce daně tím nemohl dostát ani povinnosti podle § 8 odst. 3 d. ř., neboť pro nedostatečné zjištění skutkového stavu nebyl schopen hodnotit jednání stěžovatele podle jeho skutečného obsahu a podle toho dospět k závěru, zda stěžovatel byl povinen podat přiznání k dani z přidané hodnoty, anebo nikoli.

[16] Nejvyšší správní soud podotýká, že podle § 92 odst. 3 d. ř. *(d)añový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Stěžovatel netvrdí, že je povinen zaplatit daň z přidané hodnoty za předmětné pohonné hmoty; naopak tvrdí, že takovou povinnost nemá, neb je nepořídil. Je zjevné, že po stěžovateli nelze požadovat prokazování, že něco neudělal; stěžovatel však naopak navrhl řadu důkazů, které mohou prokázat, že rozhodné skutkové okolnosti se odehrály tak, že to vskutku nebyl stěžovatel, kdo předmětné pohonné hmoty pořídil.

[17] Nejvyšší správní soud proto shledal, že kasační stížnost je s ohledem na § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. důvodná, neboť skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech. Zrušil proto podle § 110 odst. 1 věty první, části věty před středníkem s. ř. s. rozsudek krajského soudu, který žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství aproboval, a zároveň podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. s ohledem na to, že uvedené správní rozhodnutí nemůže pro nedostatek skutkových zjištění potřebných pro posouzení věci obstát, i toto správní rozhodnutí. Věc pak vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

[18] V dalším řízení bude třeba, aby správce daně doplnil dokazování tak, že se zaměří na vše, co provázelo cestu předmětných pohonných hmot od dodavatele (společnosti Trans-Oil) na místo určení v Rakousku. Zejména tedy bude na místě zjistit, která fyzická osoba a jakým způsobem požádala Trans-Oil o dodávku pohonných hmot a zda takovéto jednání je přičitatelné jí samotné, stěžovateli, anebo jiné fyzické či právnické osobě. Bude rovněž třeba upřesnit a zkompletovat zjištění ohledně toho, jaké množství pohonných hmot bylo dodáno a zda údaje, z nichž vycházeli čeští správci daně, korespondují s údaji, které má k dispozici německý správce daně ve vztahu ke společnosti Trans-Oil. Dále bude třeba se zaměřit na otázku, kdo a jakým způsobem pohonné hmoty zaplatil, neboť pořízení pohonných hmot stěžovatelem přichází v daných skutkových souvislostech v úvahu tehdy, jestliže to byl právě stěžovatel, kdo pohonné hmoty zaplatil. Stěžovatel mohl jistě placení provést i nepřímo, tedy například z účtu jiné osoby, prostřednictvím hotovosti poskytnuté jinou osobou, jednáním jiné osoby na její vlastní účet po dohodě se stěžovatelem aj., nicméně nějakým způsobem přičitatelným stěžovateli platba být provedena musela. Výše uvedená skutková zjištění bude pravděpodobně nutno provést ve spolupráci se správami daní jiných členských států, zřejmě Německa a Rakouska. Zjištění, která budou opatřena, pak bude třeba hodnotit v souladu s § 8 odst. 2 větou druhou d. ř., tedy posuzovat každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Při hodnocení důkazů opatřených prostřednictvím správ daní jiných členských států správce daně

neopomene řídit se zásadami formulovanými Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, v něm viz zejm. bod 66.

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování věci nepřehlédl, že z dokladů poskytnutých rakouskou daňovou správou, zejména ze zprávy Teamu Fahndung Linz rakouského ministerstva financí z 28. 3. 2011, č. 601304/10-Win, plyne podezření, že se L. D. podílel spolu s dalšími osobami a se zapojením stěžovatele na daňových podvodech na spotřební dani a dani z přidané hodnoty. L. D. měl zakládat společnosti v České republice, jejichž prostřednictvím mělo docházet k převodům zboží do Rakouska bez úhrady daně z přidané hodnoty. Podle stěžovatele se podvodného jednání dopustil pouze T. K. Zdejšímu soudu nepřísluší posoudit, zda šlo v posuzované věci o podvodné jednání a zda se jej případně dopustil L. D., T. K. nebo oba dva. Je však logické, že při jednání, jehož účelem je vyhnout se povinnosti uhradit daň z přidané hodnoty, mnohdy neprobíhají realizované obchodní transakce standardním způsobem prostřednictvím uceleného a průhledného řetězce navazujících objednávek, faktur a plateb. Fakturované plnění a částky připsané na účet prodávajícího poskytují pouze velmi omezené vodítko ohledně skutečných převodů finančních prostředků, podobně jako údaje o tom, kdo tyto částky ve skutečnosti komu uhradil a kdo je skutečným (ekonomickým) beneficentem celé podvodné transakce. Stejně tak je logické, že za účelem vyhnutí se platbě daně z přidané hodnoty budou skuteční (ekonomičtí) beneficenti vytvářet síť neprůhledných, nejasných a nejednoznačných vztahů mezi různými právními či fyzickými osobami podílejícími se nějakým způsobem na transakcích s komoditou, u níž má být daň krácena, a budou předstírat určitá jednání, anebo naopak předstírat, že k nim nedošlo.

[20] Ani v případě podezření z podvodů na DPH opřených o závažné indicie však nelze rezignovat na povinnost, aby ten, kdo má daň platit, byl určen v souladu s § 1 odst. 2 d. ř.; totéž platí i pro určení rozsahu jeho případné daňové povinnosti. Nelze si tedy na základě nedostatečných skutkových zjištění vybrat některého z možných aktérů případného podvodu jako toho, komu bude daňová povinnost vyměřena, jen proto, aby se „někomu“ podařilo ji vyměřit a daňový výnos byl, ať již od kohokoli, získán, není-li postaveno na jisto, že je to právě dotyčný, koho daňová povinnost stíhá. Daňová povinnost je povinností individuální, stíhá vždy konkrétní osobu a odpovědnost jedné osoby za daňově relevantní jednání osob jiných nastává pouze v úzkých mantinelech, které musí zákon vždy pozitivně stanovit.

IV. Náklady řízení

[21] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatel naopak měl ve věci plný úspěch, a proto mu přísluší náhrada nákladů řízení před krajským soudem (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.) i před Nejvyšším správním soudem.

[22] Náklady řízení o žalobě spočívají v odměně za 3 úkony právní služby ve výši 2 x 2.100 Kč a 1 x 3.100 Kč, a sice za převzetí a přípravu zastoupení, písemné podání ve věci samé v podobě žaloby a účast na jednání nepřesahujícím dvě hodiny [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do

pokračování

31. 12. 2012, a v případě náhrady za účast na jednání ve znění účinném ke dni jednání krajského soudu, tedy k 15. 5. 2013], a náhradě hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Protože společnost s ručením omezeným, v níž advokát vykonává advokacii, je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 1.722 Kč. Částka náhrady nákladů řízení o žalobě tedy činí 9.922 Kč za odměnu advokáta a 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek (položka č. 18 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 12. 2012), celkem tedy 12.922 Kč.

[23] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají v odměně za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč, sestávající z písemného podání ve věci samé v podobě kasační stížnosti (§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky] a náhradě hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Protože společnost s ručením omezeným, v níž advokát vykonává advokacii, je plátcem daně, zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 714 Kč. Celková částka náhrady nákladů za řízení o žalobě tedy činí 4.114 Kč za odměnu advokáta a 5.000 Kč za zaplacený soudní poplatek (položka č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů), celkem tedy 9.114 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 27. března 2014

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu