



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobce: **SOR Libchavy spol. s r.o.**, se sídlem Dolní Libchavy 48, Libchavy, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2015, č. j. 14692/15/5300-21443-708158, **t a k t o :**

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry vydané Specializovaným finančním úřadem, územním pracovištěm v Hradci Králové (dále též pouze „správce daně“) dne 28. 11. 2013, pod č. j. 489946/13/4027-07000-601351, č. j. 491545/13/4027-07000-601351, č. j. 491576/13/4027-07000-601351, č. j. 491580/13/4027-07000-601351, č. j. 491584/13/4027-07000-601351 a č. j. 491588/13/4027-07000-601351. Správce daně uvedenými dodatečnými platebními výměry doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2009 až prosinec 2009 o souhrnnou částku 471 390 Kč. Současně uložil žalobci povinnost uhradit penále v celkové výši 94 278 Kč.

[2] Finanční orgány neuznaly žalobcem uplatněné nároky na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobce uplatňoval odpočet z přijatých zdanitelných plnění na základě daňových dokladů vystavených společnostmi ČSAD Invest, a.s. (dále jen „ČSAD Invest“), kdy předmětem plnění měly být zprostředkovatelské služby. Ve smlouvě o zprostředkování se zprostředkovatel (ČSAD Invest) zavázal, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby měl žalobce příležitost uzavřít smlouvu o prodeji jím vyráběných autobusů. V průběhu roku 2009 společnosti ČSAD Vsetín a.s., ČSAD Autobusy Plzeň a.s., a Autobusy Karlovy Vary, a.s. (dále jen „ČSAD Vsetín“, „ČSAD Autobusy Plzeň“ a „Autobusy Karlovy Vary“), což byly osoby spojené se společností ČSAD Invest, odebraly od žalobce několik desítek autobusů. Žalobce sice neuzavřel kupní smlouvy na jednotlivé autobusy přímo s těmito společnostmi, ale s leasingovými společnostmi Credium, a.s., SG Equipment Finance Czech Republic s.r.o., a Východočeská leasingová, spol. s r. o., (dále jen „Credium“, „SG Equipment“ a „Východočeská leasingová“). Uvedené leasingové společnosti zároveň uzavřely smlouvy, jejichž předmětem bylo sjednání splátkového prodeje daných autobusů se společností ČSAD Invest. Společnost ČSAD Invest současně uzavřela kupní smlouvy s konečnými provozovateli autobusů (ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň, Autobusy Karlovy Vary). Ke všem zmíněným převodům vlastnického práva nicméně u jednotlivých autobusů došlo vždy v jeden a týž den, koneční provozovatelé tak přebírali autobusy přímo od žalobce. Žalovaný z tohoto a dalších (níže podrobněji rozvedených) důvodů dospěl k závěru, že faktickým odběratelem (kupujícím) autobusů byla společnost ČSAD Invest, nikoliv zmíněné leasingové společnosti. Jejich úlohou v celé transakci bylo pouze zajištění jejího financování. Nebylo tedy prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak žalobce v průběhu daňového řízení deklaroval.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

[3] Podle žalobce je podstatou sporu posouzení celé obchodní transakce uskutečněné mezi ním, leasingovými společnostmi a zprostředkovatelem ČSAD Invest, konkrétně zda tato obchodní transakce naplňuje požadavky § 642 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“). Poukázal na to, že dne 10. 10. 2007 uzavřel se společností ČSAD Invest smlouvu o zprostředkování č. 106/2008, která byla následně změněna uzavřením dodatku č. 1 ze dne 17. 10. 2007. Zprostředkovatel (ČSAD Invest) se zavázal, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby měl žalobce příležitost uzavřít kupní smlouvu, jejímž předmětem budou autobusy vyráběné žalobcem. Dne 17. 12. 2007 došlo mezi žalobcem a společností ČSAD Invest k uzavření rámcové kupní smlouvy č. 656/2007. Finanční orgány vycházely z nesprávného hodnocení skutkového stavu, a to že kupujícím (nabyvatelem) autobusů byla společnost ČSAD Invest. Dospěly proto k nesprávnému právnímu závěru, že nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo žalobcem deklarováno.

[4] Pro smlouvu o zprostředkování platí, že je nezbytné striktně vymezit vlastnosti smlouvy, která má být s třetí osobou uzavřena a k jejímuž sjednání má zprostředkovatel dopomáhat. Pro účelné a bezproblémové fungování smluvního vztahu je však důležité, aby byla definitivní podoba podmínek pro uzavření smlouvy s třetí osobou oběma stranám jasná a srozumitelná. Tento požadavek byl dle

žalobce naplněn uzavřením rámcové kupní smlouvy č. 656/2007, která vymezila základní obchodní podmínky sjednávaných případů.

[5] Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, podle něž „faktickým odběratelem předmětného zboží byla společnost Invest, která si sama vybrala daňový subjekt jako dodavatele, sjednala s ním podmínky dodávek předmětu koupě a s profinancováním se obrátila na výše uvedené leasingové společnosti (...)“. Poukázal na kupní smlouvy, které uzavřel s leasingovými společnostmi Credium, SG Equipment, UniCredit Leasing CZ, a.s. (dále jen „UniCredit“), a VB Leasing CZ, spol. s r.o. (dále jen „VB Leasing“) [poznámka krajského soudu – v dané věci jsou předmětem posouzení toliko transakce, při nichž žalobce uzavřel kupní smlouvy s leasingovými společnostmi Credium, SG Equipment a Východočeská leasingová, žalobce přesto v žalobě opakovaně odkazuje i na kupní smlouvy, které uzavřel se společnostmi UniCredit a VB Leasing; transakce, do nichž byly zapojeny i tyto leasingové společnosti, krajský soud posuzoval v řízení vedeném pod sp. zn. 31Af 46/2015]. Na základě těchto kupních smluv došlo k převodu vlastnického práva na jednotlivé autobusy z žalobce (výrobce) na kupující (leasingové společnosti), a to bez jakýchkoliv podmínek. Podstatou činnosti všech uvedených kupujících byl nákup zboží za účelem dalšího prodeje, což je náplň jejich obchodní činnosti. Bez nabytí vlastnického práva by jejich činnost nemohla být realizována a z této činnosti jim plynul zdanitelný příjem. Jak dále s předmětem koupě nakládali, je výlučně jejich obchodním rozhodnutím a jakékoliv další nakládání neovlivňuje nárok na provizi za zprostředkování. Společnost ČSAD Invest tedy nebyla nabyvatelem autobusů v právním smyslu.

[6] Žalobce zdůrazňuje, že pro posouzení obchodních transakcí vzhledem k požadavkům na zprostředkování je rozhodující změna vlastnictví v právním smyslu, nicméně dodává, že odběratelem se společnost ČSAD Invest nestala ani v ekonomickém smyslu (a nemohla se tak stát faktickým odběratelem). Každý autobus byl převzat některým z konečných provozovatelů – ČSAD autobusy Plzeň, Autobusy Karlovy Vary a ČSAD Vsetín. Tito provozovatelé autobusy využívají k vlastní ekonomické činnosti, společnost ČSAD Invest autobusy neprovozuje a nikdy neprovozovala.

[7] Žalovaný dle žalobce také nesprávně hodnotí rámcovou kupní smlouvu č. 656/2007. Podle žalovaného obsahuje všechny podstatné části § 409 obchodního zákoníku, a tak je třeba ji považovat za kupní smlouvu. Podle žalobce však obsahuje pouze základní podmínky pro činnost zprostředkovatele, za nichž chtěl žalobce uzavřít smlouvu se třetí osobou, z dané smlouvy tedy neplyne závazek společnosti ČSAD Invest zakoupit autobusy. Žalobce se v této souvislosti odvolal rovněž na odborné stanovisko zpracované J. K. z Právnické fakulty Masarykovy univerzity, podle něž daná rámcová kupní smlouva nesplňuje kritéria kupní smlouvy. Namítl, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal s argumentací uvedenou v tomto odborném stanovisku. Žalobce dále zdůraznil, že prodeje autobusů, za které byla zprostředkovateli vyplacena provize, byly realizovány na základě jiných smluv, a to kupních smluv uzavřených s leasingovými společnostmi.

[8] Žalobce dále namítl, že správce daně neunesl své důkazní břemeno v daňovém řízení. Při zahájení daňové kontroly předal správci daně kompletní účetnictví včetně všech požadovaných dokladů. Správce daně předložené účetnictví

nijak nezpochybnil, což bylo jeho povinností, pokud měl dostat požadavkům vysloveným v judikatuře Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt (žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, a na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, podle nějž správce daně měl pochybnosti „o *faktickém uskutečnění šetřené služby zprostředkování společností ČSAD Invest, což také uvedl do protokolu o ústním jednání ze dne 1. 11. 2012*“ (odst. 77 napadeného rozhodnutí žalovaného). Podle žalobce není z uvedeného protokolu jakkoliv odvoditelná pochybnost správce daně o faktickém uskutečnění zprostředkování. Žalobce tedy své důkazní břemeno unesl předložením účetnictví.

[9] Žalobce dále poukázal na důkazní prostředky, které v průběhu správního řízení předložil, aby osvědčil realizaci zprostředkování tak, jak je v dokladech deklarováno. Podle žalobce je již z kupních smluv uzavřených mezi žalobcem a jednotlivými leasingovými společnostmi zřejmé, že bez aktivní účasti zprostředkovatele (ČSAD Invest) by prodej autobusů leasingovým společností neproběhl. Žalobce dále v průběhu odvolacího řízení navrhoval výslech svědků, kteří se podíleli na jeho jednáních se zprostředkovatelem, případně zajišťovali realizaci zprostředkování tím, že sjednávali podmínky prodeje autobusů kupujícím leasingovým společností. Žalovaný vyslechl svědky V. M., J.CH. a Z. V., výsledky dalších navržených svědků (R.U.J. R., J. P. J. S., V. P a Š.) však již neprovedl. Žalobce je přesvědčen, že uvedenými výsledky svědků v kombinaci s doloženými listinnými důkazy byla prokázána realizace zprostředkování. Pokud však žalovaný hodnotil důkazy jinak a měl i nadále pochybnosti o realizaci zprostředkování, bylo jeho povinností provést výslech všech navržených svědků. Nepřipuštění výsledku uvedených svědků tak je nezákonným úkonem žalovaného.

[10] Na základě shora uvedených skutečností žalobce navrhl zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i jemu předcházejícího rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky citují a rozvíjejí námitky obsažené již v odvoláních podaných žalobcem v daňovém řízení. Odkázal proto na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž se se všemi těmito námitkami vypořádal.

[12] Dále podrobně shrnul právní úpravu a související soudní judikaturu týkající se posuzované věci. Podotkl, že souhlasí s žalobcem v tom, že unesl své prvotní důkazní břemeno předložením účetnictví správci daně při zahájení daňové kontroly. Správci daně ale vznikly pochybnosti o tom, zda se zdanitelné plnění (zprostředkování) uskutečnilo tak, jak bylo v daňových dokladech deklarováno. S těmito pochybnostmi seznámil žalobce protokolem ze dne 1. 11. 2012. V daném případě neměl správce daně pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví daňového subjektu, ale měl pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění zprostředkování společností ČSAD Invest. Následně v doplněném daňovém řízení byla žalobci zaslána výzva ze dne 8. 8. 2014

k prokázání faktického přijetí tohoto zdanitelného plnění. Správce daně tedy nevyzýval žalobce k prokázání čehokoliv, co by bylo mimo sféru jeho vlivu, ale vyzval jej pouze k tomu, co žalobce sám tvrdil.

[13] Žalovaný na základě výsledků dokazování konstatoval, že žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná plnění (zprostředkování dle daňových dokladů vystavených společností ČSAD Invest). Žalovaný souhlasí s žalobcem v tom, že předložená smlouva o zprostředkování č. 106/2008 ve znění dodatku č. 1 je platná a splňuje náležitosti § 642 obchodního zákoníku. V daňovém řízení ale bylo ověřováno faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Z žalobcem předloženého odborného stanoviska vyplývá, že zpracovateli tohoto stanoviska byla předána smlouva o zprostředkování č. 106/2008, rámcová kupní smlouva č. 656/2007 a kupní smlouvy uzavřené s leasingovými společnostmi. Žalovaný závěry zpracovatele nijak nezpochybňuje, zpracovatel však pouze posuzoval předložené (po právní stránce formálně správné) dokumenty a na základě nich pak dospěl ke svým závěrům. Nijak se nezabýval faktickým uskutečněním zdanitelných plnění, což je pro uznání odpočtu DPH rozhodující. V průběhu daňového řízení bylo naopak prokázáno, že společnost ČSAD Invest byla faktickým odběratelem žalobce, sjednala s ním veškeré podmínky dodání předmětných autobusů, včetně typu autobusů, a o financování koupě požádala leasingové společnosti. Následně pak byly autobusy předány konečným provozovatelům. Předložení formálně bezvadných daňových dokladů tedy nebylo v předmětném daňovém řízení vzhledem k pochybnostem správce daně dostatečným podkladem pro přiznání nároku na odpočet daně. Daňové doklady osvědčují pouze formální stav, který však musí korespondovat se stavem faktickým. Bylo na žalobci, aby prokázal, že přijal zdanitelná plnění uvedená na daňových dokladech od společnosti ČSAD Invest. Žalobce své důkazní břemeno neunesl a DPH tak byla doměřena oprávněně.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[14] Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). O věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalovaný vyslovil s takovým projednáním věci výslovný souhlas, žalobce se k výzvě předsedkyně senátu zaslané dle § 51 odst. 1 s. ř. s. nevyjádřil). Žalobu shledal nedůvodnou.

[15] Ze správního spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti podstatné pro posouzení věci. Dne 10. 10. 2007 žalobce uzavřel se společností ČSAD Invest smlouvu o zprostředkování č. 106/2008. Zprostředkovatel (ČSAD Invest) se touto smlouvou zavázal, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce (žalobce) měl příležitost uzavřít kupní smlouvu, jejímž předmětem bude „*dodávka autobusů SOR pro ČSAD Invest, a.s. (...) v rozsahu uvedeném v rámcové kupní smlouvě č. 656/2007 a v její příloze*“ (čl. I. odst. 1 a 2 smlouvy). Dne 17. 10. 2007 uzavřel žalobce se společností ČSAD Invest dodatek č. 1 k uvedené smlouvě o zprostředkování. V čl. II. tohoto dodatku se uvádí, že „*v důsledku změny osoby zprostředkovatele došlo ke změně původního obchodního záměru zájemce a jako kupující nebude nadále vystupovat společnost ČSAD Invest, a.s.*“. Smluvní strany na tuto skutečnost reagovaly změnou čl. I. odst. 2 smlouvy o zprostředkování, který

nově zněl: „*Předmětem smlouvy o zprostředkování je dodávka autobusů SOR v rozsahu uvedeném v návrhu rámcové kupní smlouvy č. 656/2007 a jejích příloh, který je přílohou této smlouvy*“. Zmiňovaný dodatek dále ze smlouvy o zprostředkování vypustil několik dalších odkazů na společnost ČSAD Invest (např. z čl. I. odst. 4 smlouvy, který původně stanovil, že zprostředkovatel v případě potřeby doprovodí pracovníky zájemce „*ke konečnému zákazníkovi ČSAD Invest, a.s.*“).

[16] Dne 17. 12. 2007 žalobce uzavřel se společností ČSAD Invest rámcovou kupní smlouvu č. 656/2007. Ve smlouvě se uvádí, že je uzavřena dle § 409 a násl. obchodního zákoníku, jejím předmětem pak je (dle jejího čl. I.) dodávka celkem 50 autobusů v letech 2008 a 2009 s tím, že jednotlivé typy autobusů a jejich počty včetně nadstandardní výbavy budou stanoveny číslovanými dodatky ke smlouvě. Základní provedení autobusů tvoří přílohu č. 2 smlouvy. Podle čl. VII. smlouvy je místem plnění areál žalobce, přičemž vlastnické právo přechází na kupujícího okamžikem protokolárního písemného převzetí zboží. V čl. VIII. odst. 3 smlouvy se žalobce zavázal, že „*na základě požadavku ČSAD Invest, a.s. uzavře s leasingovou společností, kterou navrhne ČSAD Invest, a.s. a odsouhlasí SOR Libchavy spol. s r.o., příslušnou kupní smlouvu v množství, cenách a ostatních podmínkách tam uvedených*“.

[17] Ve spise jsou dále založeny daňové doklady, dle nichž byly fakturovány zprostředkovatelské provize, daňové doklady, dle nichž byly fakturovány koupě samotných autobusů, protokoly o převzetí autobusů, kupní smlouvy na autobusy uzavřené mezi žalobcem a některou z leasingových společností Credium, SG Equipment a Východočeská leasingová a kupní smlouvy o splátkovém prodeji uzavřené mezi společnostmi Credium a ČSAD Invest a mezi společnostmi SG Equipment a ČSAD Invest.

[18] Na fakturách za zprostředkovatelské provize je jako dodavatel uvedena společnost ČSAD Invest, jako odběratel žalobce a poznámka „*fakturuje Vám provizi za autobus (...)*“. Na fakturách za autobusy je jako dodavatel uveden žalobce, jako odběratel některá z výše zmíněných leasingových společností, zároveň je zde vždy jako „příjemce“ uvedena některá ze společností ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary. Stejně tak na protokolech o převzetí je jako subjekt přebírající autobus (od žalobce) vždy uvedena některá ze společností ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary. V protokolech o převzetí jsou tyto společnosti označeny jako „*kupující*“, a to „*na základě kupní smlouvy č. 656/2007*“.

[19] V kupních smlouvách uzavřených mezi žalobcem a společností Credium se uvádí, že kupující kupuje předmět koupě „*za účelem jeho dalšího prodeje třetí osobě, které umožní splácet kupní cenu ve formě splátek. Prodávající prohlašuje, že je mu tato skutečnost známa, a že respektuje zvláštní úpravu práv a povinností smluvních stran, která je dána skutečností, že úmyslem kupujícího není předmět koupě vlastnit a užívat*“ (čl. I. odst. 2 smluv). V čl. V. odst. 1 uvedených smluv bylo stanoveno, že „*vlastnické právo k předmětu koupě přechází z prodávajícího na kupujícího okamžikem, kdy kupující převezme předmět koupě od prodávajícího*“. Podle čl. VIII. odst. 1 daných smluv prodávající souhlasil s tím, že „*s ohledem na účel této kupní smlouvy, bude k uplatnění všech nároků z vad předmětu koupě, oprávněna také třetí osoba, která předmět koupě nabude od kupujícího na základě následně uzavřené kupní smlouvy*“. Kupní smlouvy o splátkovém prodeji byly na jednotlivé autobusy

uzavřeny mezi společnostmi Credium a ČSAD Invest vždy ve stejný den, jako kupní smlouvy mezi žalobcem a společností Credium (ve stejný den byly zároveň podepsány protokoly o převzetí autobusů ze strany jejich konečných nabyvatelů). Přílohu uvedených kupních smluv o splátkovém prodeji tvoří Všeobecné podmínky splátkového prodeje společnosti Credium, které v čl. II. odst. 2 stanoví, že předmět koupě *„byl prodávajícím pořízen na základě kupní smlouvy s dodavatelem, dle výběru kupujícího a na základě jeho výslovné žádosti o financování předmětu koupě“*.

[20] V kupní smlouvě uzavřené mezi žalobcem a společností SG Equipment je vedle dodavatele (žalobce) a kupujícího (SG Equipment) uvedena další strana, a to „zákazník“ (ČSAD Invest). Kupní smlouva odkazuje na smlouvu o splátkovém prodeji, kterou uzavřely společnosti SG Equipment a ČSAD Invest, a konstatuje se v ní, že kupující kupuje autobus, který je jejím předmětem, *„se souhlasem zákazníka“*, a to za dodacích a kupních podmínek, které žalobce dohodl se zákazníkem. Předmětný autobus měl dle kupní smlouvy od žalobce přebírat zákazník, kupující nabyl vlastnické právo k autobusu tímto okamžikem a ihned převedl vlastnické právo k autobusu na zákazníka. Zákazník (společnost ČSAD Invest) přímo na kupní smlouvě potvrdil svůj souhlas. Také v tomto případě byla kupní smlouva o splátkovém prodeji uzavřena mezi společnostmi SG Equipment a ČSAD Invest ve stejný den, jako kupní smlouva mezi žalobcem a společností SG Equipment (ve stejný den byl zároveň podepsán protokol o převzetí autobusu ze strany jeho konečného nabyvatele). Součástí uvedené kupní smlouvy o splátkovém prodeji jsou Všeobecné obchodní podmínky pro splátkový prodej, v jejichž čl. II. odst. 4 je uvedeno, že zákazník (tj. ČSAD Invest) prohlašuje, že *„si sám vybral předmět, dodavatele předmětu a dohodl se s dodavatelem na výši a měně nákupní ceny, dodacích, platebních a ostatních podmínkách koupě předmětu bez spoluúčasti SG Equipment“*.

[21] V kupní smlouvě uzavřené mezi žalobcem a společností Východočeská leasingová se v čl. I. odst. 2 uvádí, že kupující *„současně použije předmětu koupě jako předmět splátkového prodeje v kupní smlouvě splátkového prodeje č. 015/2008 pro v odstavci 3 tohoto článku uvedeného kupujícího (...)“*. Podle zmíněného odst. 3 je kupujícím z titulu kupní smlouvy splátkového prodeje společnost ČSAD Invest. Podle čl. IV. smlouvy *„[v]lastnické právo přechází z prodávajícího na kupujícího okamžikem protokolárního převzetí předmětu koupě.“*

[22] Žalobce dále finančním orgánům v průběhu daňového řízení předložil listiny označené jako „Právní posouzení platnosti smlouvy o zprostředkování č. 106/2008 ze dne 10. 10. 2007 ve znění dodatku č. 1 ze dne 17. 10. 2007“ a „Odborné stanovisko ke smlouvě o zprostředkování č. 106/2008 a otázce vzniku nároku na provizi“. Zmíněné „právní posouzení“ je datováno dnem 16. 10. 2012 a posuzovatel P. O. dospěl k závěru, že předmětná smlouva o zprostředkování je platnou smlouvou a že k plnění na jejím základě došlo. Autorem uvedeného „odborného stanoviska“ z 8. 1. 2014 je J. K. z Právnické fakulty Masarykovy university, který v něm konstatoval, že předložená smlouva o zprostředkování představuje platnou smlouvu o zprostředkování v části, ve které směřuje k uzavření smlouvy se třetí osobou. Nárok na provizi vznikl zprostředkovateli zaplacením sjednané kupní ceny leasingovou společností zájemci a tím také zanikl závazek ze zprostředkovatelské smlouvy. Pozdější nakládání s předmětem smlouvy (např. odkup věci bývalým

zprostředkovatelem) nehraje již z hlediska vzniku nároku na provizi žádnou roli. Rámcová kupní smlouva č. 656/2007 nesplňuje kritéria kupní smlouvy a toliko stanoví podmínky kupních smluv, přičemž výslovně předpokládá, že kupní smlouvy budou uzavírány (buď výlučně či také) mezi zájemcem a subjektem, který mu zprostředkuje ČSAD Invest.

[23] Žalobce dokládal finančním orgánům svá tvrzení také „prohlášením zprostředkovatele – společnosti ČSAD Invest“ ze dne 1. 3. 2013 a vyjádřením k uskutečnění zprostředkovatelské činnosti spolupodepsané žalobcem (dne 4. 9. 2014) a společností ČSAD Invest (dne 5. 9. 2014). V „prohlášení zprostředkovatele“ zástupce společnosti ČSAD Invest uvedl, že podmínky spolupráce mezi touto společností a žalobcem v oblasti zprostředkování prodeje autobusů byly písemně ujednány smlouvou o zprostředkování č. 106/2008 ve znění dodatku č. 1. Jednání se zaměřila rovněž na otázku financování nákupů, diskutována byla forma financování prostřednictvím finančních či leasingových institucí. Rámcově byly podmínky dodávek specifikovány kupní smlouvou č. 656/2007. Následné zprostředkované obchodní případy, za které byla účtována provize, se odkazovaly na tuto smlouvu ve smyslu zde ujednaných podmínek. Autobusy byly na základě jednotlivých kupních smluv řádně dodány a uhrazeny. Následně vyúčtovaná zprostředkovatelská provize za takto dodané autobusy byla žalobcem řádně uhrazena. „Vyjádření“ popisuje obchodní vztahy obou společností a průběh jednání, které předcházely posuzované transakci (prodeji autobusů). Podle vyjádření proběhly v roce 2007 mezi uvedenými společnostmi schůzky ohledně možné činnosti ČSAD Invest jako zprostředkovatele výrobků ze sortimentu žalobce, podepsána byla smlouva o zprostředkování, včetně dodatku č. 1, následně i rámcová kupní smlouva, která stanovila rámcové podmínky, za nichž budou uzavírány příslušné kupní smlouvy na autobusy. Na přelomu let 2007 a 2008 společnost ČSAD Invest informovala žalobce o tom, že oslovila některé dopravní společnosti (např. Autobusy Karlovy Vary, ČSAD Vsetín a ČSAD Autobusy Plzeň), které projevíly zájem o nákup nové dopravní techniky. V souvislosti se *„situací na trhu veřejné přepravy osob, resp. s těžkostmi v oblasti financování nákupu nového vozového parku,“* žalobce projednával se společností ČSAD Invest i možnost nabídek na prodej autobusů leasingovým společnostem, které se zabývaly financováním tohoto segmentu dopravní techniky pro cílové zákazníky. V březnu 2008 společnost ČSAD Invest seznámila žalobce se zájmem o koupi autobusů ze strany několika leasingových společností (kromě jiných také společností Credium, SG Equipment a Východočeská leasingová). Současně společnost ČSAD Invest předala žalobci kontaktní informace na dané leasingové společnosti s tím, že další kroky, tj. návrhy jednotlivých kupních smluv, specifikace finálního vybavení, konkrétních termínů dodávek autobusů atd., již zajišťoval přímo žalobce. Činnost ČSAD Invest tedy vedla k uzavření příslušných kupních smluv, čímž byl naplněn předmět smlouvy o zprostředkování č. 106/2008. K potvrzení, případně doplnění výše uvedeného, navrhl žalobce výslech osob zúčastněných na těchto jednáních.

[24] Správce daně poté předvolal svědky navržené žalobcem, konkrétně za žalobce V. M. (tehdejšího obchodního ředitele) a J. CH. (vedoucího obchodního oddělení a pozdějšího obchodního ředitele) a za společnost ČSAD Invest J. R. (tehdejšího výkonného ředitele), R. U. (současného výkonného ředitele) a Z. V. (ekonomického ředitele). Pánové R. a U. se ze zdravotních důvodů omluvili a správce daně už je znovu nepředvolával. Následně, ve vyjádření ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení ze dne 20. 4. 2015 žalobce navrhl provedení výslechu

svědků J. P. (za společnost Credium), J. S. (za společnost SG Equipment) a V. P. a Š. (za společnost Východočeská leasingová). Zdůvodnil to tím, že jde o osoby, které se společností ČSAD Invest řešily nákup autobusů od žalobce, podmínky prodeje, smluvní dokumentaci k následnému splátkovému prodeji apod. Ani těmto návrhům finanční orgány nevyhověly, provedly tak pouze výslech pánů M., Ch. a V.

[25] Pan M. vypověděl, že jeho zaměstnanecký poměr u žalobce skončil „někdy v polovině roku 2007“, předmětných jednání se společností ČSAD Invest se tedy již neúčastnil a o smlouvách, které přitom žalobce s ČSAD Invest uzavřel, mu není nic známo. Pan Ch. k rámcové kupní smlouvě č. 656/2007 vypověděl, že nešlo o kupní smlouvu, ale spíše o plán, kolik autobusů má žalobce vyrobit. Nebyly zde uvedeny počty jednotlivých typů autobusů, ani konečná cena, ani přesné termíny dodávek. Předmětem byl příslib o nákupu autobusů a jejich přibližné počty. Kupujícím autobusů byly leasingové společnosti, společnost ČSAD Invest jejich nákup pouze zprostředkovala. K dotazu na čl. VIII rámcové kupní smlouvy uvedl, že jej vnímá tak, že umožňuje financování pořízení autobusů prostřednictvím leasingových společností. Trval nicméně na tom, že leasingové společnosti byly skutečnými kupujícími autobusů, není mu známo, že by společnost ČSAD Invest byla zapojena do nákupu a prodeje předmětných autobusů jinak, než formou uváděné zprostředkovatelské činnosti. Pan V. (který byl v letech 2007 až 2009 zaměstnán ve společnosti ČSAD Vsetín jako ekonomický ředitel, od r. 2011 je zaměstnán na stejné pozici ve společnosti ČSAD Invest) uvedl, že se sice přímo neúčastnil jednání týkajících se smlouvy o zprostředkování č. 106/2008 a rámcové kupní smlouvy č. 656/2007, avšak byl seznámen s modelem nákupu autobusů, který probíhal na jejich základě. Nákup autobusů zprostředkovala společnost ČSAD Invest, která zajišťovala servisní služby v rámci majetkově propojené skupiny firem. Společnost ČSAD Vsetín neměla v té době dostatečné vlastní zdroje na pořízení nových autobusů, a tak společnost ČSAD Invest poptala financování z cizích zdrojů, které následně zajišťovaly vybrané leasingové společnosti.

[26] Předmětem sporu je tedy otázka, zda byl žalobce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění na základě daňových dokladů vystavených společností ČSAD Invest, respektive zda finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, jestliže jím uplatněný nárok neuznaly a doměřily mu DPH o souhrnnou částku 471 390 Kč.

[27] Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcí uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.

[28] Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9

Afs 93/2007 - 84, konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 - 38).

[29] Krajský soud se nejprve zabýval námitkou, podle níž správce daně neunesl své důkazní břemeno v proběhlém řízení (blíže k tomu viz bod [8] výše). K této námitce uvádí, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní aktuálním zákoně č. 280/2009 Sb., daňovém řádu (dále jen „daňový řád“), za jehož účinnosti rozhodovaly finanční orgány v nyní posuzované věci. Plyne z ní (jak je patrné již z výše uvedeného), že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně. Na některá ze soudních rozhodnutí, která výše shrnuté závěry blíže rozvádějí, ostatně žalobce odkazuje v žalobě (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, a nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

[30] Pokud jde o nyní posuzovanou věc, pak není pravdou, že by finanční orgány v průběhu daňového řízení nijak nezpochybnilы žalobcem předložené účetní a další doklady. V rozporu s tím, co žalobce tvrdí v žalobě, jsou již z protokolu o ústním jednání ze dne 1. 11. 2012 zřejmé pochybnosti, které měl správce daně o faktickém uskutečnění zprostředkování ze strany společnosti ČSAD Invest (v podobě tvrzené žalobcem). Pochybnosti správce daně vyplývaly především ze skutečnosti, že mezi zprostředkovatelem a žalobcem byla sepsána rámcová kupní smlouva ze dne 17. 12. 2007, na kterou je odkazováno i ve smlouvě o zprostředkování ze dne 10. 10. 2007. Ke kupním smlouvám uzavřeným s leasingovými společnostmi správce daně uvedl, že je žalobce uzavřel ve vazbě na čl. VIII odst. 3 rámcové kupní smlouvy (tedy na základě požadavku společnosti ČSAD Invest). Z těchto smluv dle správce daně dále

vyplývá, že příjemcem autobusů byla společnost ČSAD Invest, přičemž v některých případech byl autobus umístěn v právnické osobě spojené se společností ČSAD Invest. Správce daně byl proto názoru, že prodeje autobusů byly realizovány na základě rámcové kupní smlouvy, a tak žalobce vyzval k předložení dalších důkazních prostředků, kterými by svá tvrzení prokázal. Tyto své pochybnosti správce daně zopakoval při ústním jednání konaném dne 12. 2. 2013 (viz protokol z daného jednání) a dále je rozvedl ve výsledku kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole, která byla s žalobcem projednána dne 26. 11. 2013.

[31] V řízení o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný uložil správci daně doplnit řízení. V pokynu k doplnění řízení konstatoval, že nebylo prokázáno, jakou konkrétní činnost společnost ČSAD Invest jako zprostředkovatel fakticky vyvíjela k tomu, aby žalobce jako zájemce dle zprostředkovatelské smlouvy měl příležitost uzavřít se třetími osobami kupní smlouvy. V tomto směru tedy žalovaný uložil správci daně doplnit řízení, načež správce daně zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností. Poté, co správce daně doplnil dokazování, žalovaný zaslal žalobci obsáhlou výzvu k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení, v níž žalobce podrobně seznámil se svým pohledem na věc (a s pochybnostmi, které má o žalobcových tvrzeních). Zároveň žalobci stanovil lhůtu k navržení dalších důkazních prostředků. Nemůže tedy obstát žalobcovo tvrzení, že v posuzovaném daňovém řízení unesl své důkazní břemeno již tím, že správci daně předložil kompletní účetnictví.

[32] Žalobce dále uplatnil námitky, kterými rozporuje hodnocení otázky, zda byly splněny (hmotně-právní) podmínky pro vznik nároku na odpočet daně. Podrobně rozebírá smlouvu o zprostředkování č. 106/2008 a rámcovou kupní smlouvu č. 656/2007 a argumentuje, že v případě první z uvedených smluv byly splněny všechny zákonné náležitosti smlouvy o zprostředkování, zatímco zmíněná rámcová kupní smlouva náležitosti kupní smlouvy nesplňovala. Poukazuje přitom zejména na kupní smlouvy, které uzavřel s leasingovými společnostmi. Namítá, že k převodu vlastnického práva na jednotlivé autobusy z žalobce (výrobce) na kupující (leasingové společnosti) došlo na základě těchto kupních smluv, nikoliv na základě rámcové kupní smlouvy č. 656/2007. Způsob, jak tyto leasingové společnosti dále s předmětem koupě nakládaly, je výlučně jejich obchodním rozhodnutím a neovlivňuje nárok na provizi za zprostředkování. Společnost ČSAD Invest tedy nebyla nabyvatelem autobusů v právním smyslu, ale ani v ekonomickém smyslu (a nemohla se tak stát faktickým odběratelem) – blíže viz body [3] až [7] výše.

[33] Krajský soud k tomu uvádí následující. Daňový řád ve svém § 8 odst. 3 stanoví zásadu, podle níž správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (obdobnou zásadu stanovil § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Přitom platí, že daňové právo může mít odlišná kritéria pro hodnocení právních jednání než právo civilní. Jak například uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200, provádí-li „*daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (...), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky*“ (obdobně viz rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 – 180, a ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014 – 37). Ve stejném duchu pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2011, č. j. 5 Afs 65/2010 – 138, konstatoval, že pro posouzení určitého právního

jednání či právního vztahu je „rozhodující jeho faktický obsah, nikoliv jeho právní forma (...) Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti tudíž není rozhodující, jaký postup a jaké prostředky obligačního práva zvolili účastníci smlouvy pro vznik soukromoprávního vztahu, ale to, jak je obsah takového vztahu definován pro účely zdanění v právu veřejném“.

[34] S ohledem na právě uvedené krajský soud nesouhlasí s žalobcem, že jediné podstatné otázky zde jsou, na který subjekt přešlo vlastnické právo k autobusům z žalobce a zda se tak stalo na základě kupních smluv uzavřených mezi žalobcem a leasingovými společnostmi, či na základě rámcové kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností ČSAD Invest. Tyto otázky by byly patrně klíčové v případě eventuálního soukromoprávního sporu mezi účastníky dané transakce. Pro posouzení veřejnoprávního sporu o nárok na odpočet daně je však významné i to, jak leasingové společnosti dále nakládaly s předmětnými autobusy, stejně jako další související skutečnosti týkající se celé transakce. Rozhodující není právní forma, ale faktický obsah transakce.

[35] Určité pochybnosti přitom vyvstávají již při formálně-právním pohledu na celou posuzovanou transakci. Žalobce tvrdí, že zprostředkování, za něž vyplatil společnosti ČSAD Invest provize, se týkalo prodeje autobusů leasingovým společnostem. Zdůrazňuje, že vlastnické právo k autobusům přešlo nejprve na tyto leasingové společnosti a co se s autobusy dělo následně, již není vůbec významné. Avšak například kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Credium stanoví že „vlastnické právo k předmětu koupě přechází z prodávajícího na kupujícího okamžikem, kdy kupující převezme předmět koupě od prodávajícího“. Na protokolech o převzetí autobusů, které byly v těchto případech předmětem koupě, ale společnost Credium uvedena není, jako subjekt přebírající autobus od žalobce je vždy uvedena některá ze společností ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary. Striktně vzato je tedy otázkou, zda vůbec přešlo vlastnické právo na společnost Credium. Obdobně je tomu v případě kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a Východočeskou leasingovou. Kupní smlouva uzavřená mezi žalobcem a společností SG Equipment obsahuje odlišnou konstrukci přechodu vlastnického práva. Společnost ČSAD Invest je v nich ovšem zahrnuta jako zákazník, což zase problematizuje žalobcem zastávaný postoj, podle něž jsou prodeje autobusů mezi žalobcem a leasingovými společnostmi a mezi leasingovými společnostmi a společností ČSAD Invest zcela samostatnými a oddělitelnými transakcemi (viz body [19] až [21] výše). Nejednoznačně vyznívá také rámcová kupní smlouva č. 656/2007. Na jedné straně se v ní uvádí, že je uzavřena podle § 409 a násl. obchodního zákoníku (tedy podle ustanovení upravujících kupní smlouvu), rovněž v protokolech o převzetí autobusů je jako „kupující“ označena vždy některá ze společností ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary, a to „na základě kupní smlouvy č. 656/2007“. Na druhou stranu, podle obsahu dané „rámcové kupní smlouvy“ se zdá, že skutečně neobsahuje všechny náležitosti kupní smlouvy – viz zejména její čl. VIII. odst. 3, kterým se žalobce zavázal, že „na základě požadavku ČSAD Invest, a.s. uzavře s leasingovou společností, kterou navrhne ČSAD Invest, a.s. a odsouhlasí SOR Libchavy spol. s r.o., příslušnou kupní smlouvu v množství, cenách a ostatních podmínkách tam uvedených.“

[36] Z dalších učiněných zjištění pak (ve spojitosti s výše uvedeným) jednoznačně vyplynulo, že leasingové společnosti představovaly toliko formální kupující

předmětných autobusů. Žalobce uzavíral kupní smlouvy s jednotlivými leasingovými společnostmi, které navrhla společnost ČSAD Invest (viz výše citovaný čl. VIII. odst. 3 rámcové kupní smlouvy č. 656/2007). Leasingové společnosti v kupních smlouvách, které uzavřely s žalobcem, výslovně deklarovaly, že autobusy kupují za účelem jejich dalšího prodeje. Společnost ČSAD Invest (nikoliv leasingové společnosti) také určovala (respektive dohodla přímo se žalobcem) typy autobusů, které byly předmětem prodeje, specifikaci jejich vybavení apod., jak plyne z kupních smluv o splátkovém prodeji uzavřených mezi společnostmi Credium a ČSAD Invest a SG Equipment a ČSAD Invest, stejně jako z kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností SG Equipment (viz body [19] a [20] výše). Krajský soud dále považuje za významnou skutečnost, že kupní smlouvy mezi žalobcem a leasingovými společnostmi byly na jednotlivé autobusy uzavřeny vždy ve stejný den, jako protokoly o převzetí autobusů ze strany jejich konečných nabyvatelů (společností ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary), kteří je tak přebírali přímo od žalobce.

[37] Krajský soud se tedy ztotožňuje se závěrem žalovaného, podle něžž byl faktickým kupujícím autobusů jiný subjekt než uvedené leasingové společnosti, jejichž úlohou bylo toliko zajištění financování nákupů (nutno opět zdůraznit, že jde o závěr učiněný pro účely posouzení uplatněného nároku na odpočet daně). Je otázkou, jestli lze za takového faktického kupujícího považovat společnost ČSAD Invest, nebo až konečné nabyvatele autobusů (společnosti ČSAD Vsetín, ČSAD Autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary), jak namítá žalobce. Touto otázkou se ale krajský soud nemusel blíže zabývat, neboť žalobce v průběhu daňového řízení konzistentně tvrdil (a setrval na tomto tvrzení i v žalobě), že předmětem zprostředkování byl prodej autobusů leasingovým společností. Při takto vymezeném předmětu zprostředkování žalobce nebyl schopen prokázat, jakou konkrétní činnost společnost ČSAD Invest jako zprostředkovatel fakticky vykonala.

[38] Žalobce se na podporu své argumentace odvolává na odborné stanovisko zpracované K. (ve správním řízení se dále odvolával na právní posouzení pana O.). Jak zmíněné odborné stanovisko (tak uvedené právní posouzení) však hodnotí pouze formálně-právní stránku věci. Autoři odborného stanoviska a právního posouzení se navíc vyjadřovali k izolovaným otázkám a na základě žalobcem vybraných podkladů – například zpracovateli odborného stanoviska byla předána smlouva o zprostředkování č. 106/2008, rámcová kupní smlouva č. 656/2007 a kupní smlouvy uzavřené s leasingovými společnostmi, zpracovatel tak pouze posuzoval tyto (formálně-právně správné) dokumenty a na základě nich pak dospěl ke svým závěrům (k jejich shrnutí viz bod [22]). Krajský soud souhlasí s žalobcem v tom, že předložená smlouva o zprostředkování č. 106/2008 ve znění dodatku č. 1 je platná a splňuje náležitosti § 642 obchodního zákoníku. To ostatně nepopírá ani žalovaný. V daňovém řízení ale bylo ověřováno faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Předmětné listinné důkazy tak nevypovídají nic o nároku na odpočet daně. Obdobně posoudil tyto důkazy žalovaný, není tedy pravdou, že by se jimi nezabýval, jak žalobce namítl v žalobě.

[39] Na uvedených závěrech nemohou nic změnit ani další žalobcem předložené důkazy a k nim vztažené žalobní námitky (viz bod [9]). Výslech pana M. nepřinesl žádná relevantní zjištění. Pan Ch. sice vypověděl, že skutečnými kupujícími autobusů byly leasingové společnosti, přičemž společnost ČSAD Invest jejich nákup

pouze zprostředkovala. Tvrdil, že mu není známo, že by společnost ČSAD Invest byla zapojena do nákupu a prodeje předmětných autobusů jinak, než formou uváděné zprostředkovatelské činnosti. Tuto výpověď je však třeba hodnotit ve světle toho, že předmětný svědek je zaměstnancem žalobce a jeho tvrzení jsou v rozporu s výše uvedenými skutečnostmi zjištěnými z ostatních důkazů. Výpověď pana V. pak spíše potvrzuje závěry, k nimž dospěl žalovaný a k nimž nyní dospívá i krajský soud – v podstatě z ní plyne, že společnost ČSAD Invest zprostředkovala nákup autobusů pro společnost, pro které zajišťovala servisní služby v rámci holdingu, úlohou leasingových společností bylo zajištění financování nákupu (ke shrnutím výpovědí svědků viz bod [25]).

[40] K neprovedení důkazů výsledky dalších svědků krajský soud uvádí, že není povinností finančních orgánů provést v daňovém řízení každý důkaz navržený daňovým subjektem. Finanční orgány musí nicméně zdůvodnit, z jakého důvodu některý z takto navržených důkazů neprovedly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že vyhodnotil provedené svědecké výpovědi, a to ve vztahu k dalším získaným podkladům, přičemž dospěl k závěru, že má dostatek podkladů pro své rozhodnutí. Výpovědi pana U. a pana R. by na výsledku daňového řízení nemohly nic změnit, neboť ze shromážděných důkazních prostředků jednoznačně vyplývá, že k uskutečnění zprostředkování nedošlo tak, jak bylo daňovými doklady deklarováno. K navrženému výsledku zástupců leasingových společností žalovaný uvedl, že v průběhu daňového řízení žalobce předložil smlouvy s jednotlivými leasingovými společnostmi a další dokumenty. Následně na základě výzev k poskytnutí informací leasingové společnosti poskytly další podklady. Z předložených podkladů zcela jasně vyplývá, jakým způsobem obchodní případy probíhaly.

[41] Krajský soud považuje takové zdůvodnění za dostatečné a souhlasí s žalovaným, že výslech daných svědků by byl nadbytečný. Ostatně vyjádření k uskutečnění zprostředkovatelské činnosti spolupodepsané žalobcem a společností ČSAD Invest v září 2014, k jehož případnému doplnění měly výsledky pana R. a pana U. sloužit, v určitých ohledech spíše potvrzuje závěry učiněné finančními orgány při hodnocení celé posuzované transakce. Plyne z něj, že nejprve společnost ČSAD Invest zajistila zájemce o nákup autobusů od žalobce (a to mimo jiné společnosti Autobusy Karlovy Vary, ČSAD Vsetín a ČSAD Autobusy Plzeň), teprve následně, v souvislosti se „*situací na trhu veřejné přepravy osob, resp. s těžkostmi v oblasti financování nákupu nového vozového parku*“, oslovila vybrané leasingové společnosti. Také z tohoto vyjádření je tedy patrné, že úlohou leasingových společností bylo především zajištění financování nákupu pro koncové zákazníky (blíže viz bod [23]). Rovněž doklady předložené v průběhu řízení dotčenými leasingovými společnostmi svědčí stejnému závěru. Navíc, hlavní rozpor mezi žalobcem a žalovaným nepadá ani tak v tom, jaké skutečnosti lze považovat za prokázané, jako především v právním hodnocení zjištěného skutkového stavu.

[42] Krajský soud tedy neshledal, že by závěry finančních orgánů o skutkové stránce věci byly výsledkem libovůle a že by neprovedením výsledku zmiňovaných svědků došlo k porušení závěrů vyslovených v žalobcem citovaných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 28. 7. 2008, č.j. 5 Afs 5/2008–75, ze dne 19. 12. 2014, č.j. 8 Afs 79/2012–44, a ze dne 19. 7. 2006, č.j. 2 Afs 83/2005–72).

V. Závěr a náklady řízení

[43] Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[44] Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 30. leden 2017

JUDr. Magdalena Ježková v.r.
předsedkyně senátu