



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci žalobce: **GES-ELECTRONICS, a.s.**, se sídlem Studentská 55a, Plzeň, zastoupeného JUDr. Tomášem Hübnerem, advokátem se sídlem Americká 579/17, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 8. 2012, č. j. 6407/12-1200-402547, č. j. 6409/12-1200-402547 a č. j. 6410/12-1200-402547,

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 8. 2012, č. j. 6407/12-1200-402547, č. j. 6409/12-1200-402547 a č. j. 6410/12-1200-402547, se z r u š u j í.**
- II. **Rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 18. 2. 2002, č. j. 55531/02/138512/2683, č. j. 55623/02/138512/2683 a č. j. 55636/02/138512/2683, se z r u š u j í.**
- III. **Žalovaný j e p o v i n e n zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14 808 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, JUDr. Tomáše Hübnera, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 na Odvolací finanční ředitelství (dále též „žalovaný“)], kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Plzni (dále jen „správce daně“), dodatečným platebním výměrům, ze dne 18. 2. 2002, č. j. 55531/02/138512/2683, č. j. 55623/02/138512/2683

a č. j. 55636/02/138512/2683. Těmito rozhodnutími byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 217 000 Kč, za zdaňovací období roku 1999 ve výši 35 000 Kč a za zdaňovací období roku 2000 ve výši 62 000 Kč.

I. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě předně upozornil, že žalovaný se při vydávání napadených rozhodnutí v rozporu s ustanovením § 78 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neřídil závazným právním názorem soudu obsaženým v předchozím rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 57 Ca 85/2008, a závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu dle rozsudku ze dne 27. 8. 2008, sp. zn. 1 Afs 65/2006. Žalobce připomněl, že žalovaný v předmětné věci rozhodoval opakovaně, neboť jím původně vydaná rozhodnutí ze dne 3. 12. 2002, č. j. 5697/120/2002, č. j. 5698/120/2002 a č. j. 5699/120/2002, byla uvedeným rozsudkem krajského soudu ve věci sp. zn. 57 Ca 85/2008 zrušena a věci byly žalovanému vráceny k dalšímu řízení. Žalobce poté v podané žalobě shrnul dosavadní průběh řízení, aby bylo zřejmé, jakým právním názorem byl žalovaný ve své další rozhodovací činnosti vázán. V této souvislosti poukázal na obsah původně podané žaloby ze dne 6. 2. 2003, v níž namítal, že

- rozhodnutí byla vydána na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, kdy žalovaný nepřipustil žalobcem navržené důkazy k prokázání pravdivosti tvrzení žalobce o vzniku a právní podstatě závazku žalobce vůči společnosti Elko Plus GmbH (zejména výsledky statutárních orgánů všech zúčastněných osob);
- žalovaný neprovedl dokazování v rozsahu, k jakému byl povinen dle § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“);
- žalovaný rozhodl na základě nesprávného právního posouzení věci.

Podstatou sporu mezi účastníky tak především bylo, zda správce daně byl oprávněn vyloučit z nákladů žalobce vynaložených na zajištění, dosažení a udržení jeho zdanitelných příjmů náklady vynaložené na splnění závazku žalobce uhradit provizi společnosti Elko Plus GmbH jako odměnu za zprostředkování uzavření obchodní smlouvy mezi společnostmi Motorola s.r.o. a GESPA plus s.r.o. Finanční orgány tyto výdaje (náklady) jako daňově uznatelné vyloučily, přestože žalobce (jako jediný subdodavatel a jediný společník společnosti GESPA plus s.r.o.) z tohoto obchodu dosáhl čistý zisk ve výši 2 971 000 Kč, který také řádně zdanil. Zvolená konstrukce plnění závazku žalobce prostřednictvím jeho dceřiné společnosti (tj. společnosti GESPA plus s.r.o.) byla uskutečněna pouze z obchodních důvodů, vzhledem k tehdy existujícím podmínkám na telekomunikačním trhu.

Žalobce dále poukázal na obsah vyjádření žalovaného ze dne 5. 5. 2003 k původně podané žalobě. V tomto vyjádření žalovaný výslovně na několika místech uvedl, že správce daně neměl pochybnost o uskutečnění zprostředkovatelské činnosti společnosti Elko Plus GmbH pro společnost GESPA plus s.r.o. provedené na základě ústních ujednání, a proto považoval další dokazování za nadbytečné. Finanční orgány pak ani ve vztahu k dalším námitkám žalobce nevyjádřily žádné pochybnosti o zjištěném skutkovém stavu v době vydání

žalobou napadených rozhodnutí. Za nesporného skutkového stavu věci tak zůstalo podstatou sporu mezi účastníky pouze posouzení právní otázky, zda žalobcem zaplacená provize třetímu subjektu (společnosti Elko Plus GmbH) byla nákladem vynaloženým s cílem dosažení, zajištění či udržení zdanitelného příjmu žalobce, tj. zda mezi tímto nákladem a jiným konkrétním příjmem existovala věcná souvislost.

Žalobce taktéž připomněl, že již dne 31. 1. 2006 vydal Krajský soud v Plzni rozsudek ve věci sp. zn. 58 Ca 18/2003, kterým nejprve žalobu žalobce v plném rozsahu zamítl, a to ze všech žalobcem uplatněných důvodů. Již v tomto prvním rozhodnutí soudu přitom nebyla jako důvodná uznána námitka žalobce o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, kdy dle názoru soudu: *„Správce daně neměl pochybnosti o uzavření zprostředkovatelské smlouvy mezi žalobkyní a společností Elko Plus, o jejím splnění a o sjednané úhradě provize. Pouze jinak právně hodnotil jednu ze zjištěných a žalobkyní nezpochybňovaných skutečností, a to úhradu provize (uplatněný výdaj) a její souvislost se zdanitelnými příjmy žalobkyně.“* Stejně tak soud nepřisvědčil námitce žalobce, že žalovaný neprovedl dokazování v rozsahu, k jakému byl povinen dle § 31 zákona o správě daní a poplatků. Soud naopak označil dokazování prováděné žalovaným za dostatečné a v souladu se zákonem. Pro úplnost žalobce uvedl, že soud považoval za věcně správné i právní posouzení věci žalovaným.

Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 8. 2008, sp. zn. 1 Afs 65/2006, napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Ve svém rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil závazný právní názor podstatný pro další soudní i daňové řízení, a to že žalobce dostatečně prokázal věcnou souvislost mezi konkrétním zdanitelným příjmem a nákladem vynaloženým na jeho dosažení, zajištění či udržení. Doslova je právně závazný názor Nejvyššího správního soudu formulován na str. 5 rozsudku takto: *„Lze proto uzavřít, že věcnou souvislost mezi tímto příjmem a nákladem vynaloženým na provizi ze zprostředkovatelské smlouvy stěžovatel dostatečně prokázal“*. Nejvyšší správní soud pak výslovně odmítl veškeré další námitky žalobce (stěžovatele), a to mj. i námitky týkající se nedostatečně zjištěného stavu věci ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., když konstatoval, že *“daňové orgány opatřily dostatek podkladů pro posouzení daňové uznatelnosti stěžovatelem uplatněného nákladu“* (str. 5 rozsudku dole). Krajský soud v Plzni, vázán výše uvedeným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, pak zrušil rozsudkem ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 57Ca 85/2008, rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni vydaná pod č. j. 5697/120/2002, č. j. 5698/120/2002 a č. j. 5699/120/2002 ze dne 3. 12. 2002, a věci vrátil tomuto orgánu k dalšímu řízení. Ve svém rozsudku (shodně s rozsudkem Nejvyššího správního soudu) krajský soud výslovně uvedl, že žalobce dostatečně prokázal věcnou souvislost mezi konkrétním zdanitelným příjmem a nákladem vynaloženým na jeho dosažení, zajištění či udržení. Doslova je právně závazný názor Krajského soudu v Plzni formulován na str. 10 rozsudku takto: *„Lze proto uzavřít, že věcnou souvislost mezi tímto příjmem a nákladem vynaloženým na provizi ze zprostředkovatelské smlouvy žalobkyně dostatečně prokázala“*. Také Krajský soud v Plzni konstatoval, že dokazování provedené v daňovém řízení bylo dostatečné a že není důvodná námitka žalobce, že *„bylo rozhodnuto na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu“* (str. 6 a 7 rozsudku). Na str. 10 rozsudku pak krajský soud výslovně uvedl, že *„právním názorem, který vyslovil soud v tomto zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán“*.

Žalobce dále poukázal na skutečnost, že jak je patrné z žalobou napadených rozhodnutí, žalovaný bez ohledu na závazné právní názory nadřízených soudů, nerozhodl ve věci bez zbytečných průtahů o zrušení dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu v Plzni. Naopak, od roku 2008 do roku 2012 vedl další řízení a prováděl rozsáhlé dokazování (mj. cestou mezinárodní výměny informací) za účelem doplnění dokazování ohledně skutečností, o nichž neměl pochyb již v roce 2002, kdy vydal původní žalobou napadená rozhodnutí. Podle přesvědčení žalobce žalovaný nebyl po vydání rozsudku Krajského soudu v Plzni ve věci sp. zn. 57 Ca 85/2008 oprávněn provádět další dokazování, neboť byl vázán právním názorem soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku. Tento právní názor přitom nelze limitovat pouze na stanovisko soudu k aplikaci ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v kontextu se zákonným požadavkem věcné souvislosti vynaloženého výdaje (nákladu) se zdanitelnými příjmy poplatníka daným ustanovením § 23 odst. 1 téhož zákona, ale daný právní názor nepochybně zahrnuje i zhodnocení skutkového stavu věci, když soud v předcházejícím soudním řízení nepřisvědčil námitkám žalobce ohledně jeho nedostatečného zjištění. Ve svém rozhodnutí soud naopak jednoznačně konstatoval, že skutkový stav je nesporný a dostatečný a že v daném konkrétním případě se žalobci podařilo dostatečně prokázat věcnou souvislost mezi tímto příjmem a nákladem vynaloženým na provizi ze zprostředkovatelské smlouvy. Pokud pak krajský soud nepostupoval podle § 78 odst. 3 s. ř. s. a nepřistoupil zároveň ke zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, ale věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neučinil tak jistě se záměrem, aby se žalovaný (dříve Finanční ředitelství v Plzni) necítil vázán rozsudkem Krajského soudu v Plzni jako celkem, ale pouze jeho některými pasážemi.

Žalobce tak pokládal za důvod nezákonnosti žalobou napadených rozhodnutí především tu skutečnost, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem Krajského soudu v Plzni a také Nejvyššího správního soudu; a dále pro případ, že by krajský soud tuto otázku posoudil opačně, se žalobce domníval, že by žalobou napadená rozhodnutí měla být zrušena pro jejich nezákonnost spočívající v tom, že zjištění, ze kterých žalovaný vycházel ve svých rozhodnutích, nejsou podložena jednoznačnými důkazy svědčícími v neprospěch žalobce (skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy dle § 76 odst. 1. písm. b) s. ř. s.), a současně pro nesprávné hodnocení zjištěných důkazů, neboť žalovaný dodatečně zjištěné důkazy hodnotil účelově a vyvodil z nich závěry, které nejsou dostatečně podloženy. V případě přijetí možnosti doplnění dokazování v dalším daňovém řízení žalobce pokládal prováděné dokazování za nedostatečné i z toho důvodu, že žalovaný neprovedl všechny důkazy navržené žalobcem již v původním daňovém řízení (např. výsledky statutárních orgánů všech zúčastněných osob).

Žalobce se proto domníval, že z napadených rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že hlavním zájmem žalovaného bylo potvrdit svá již jednou vydaná rozhodnutí ve věci. Ve znovuotevřeném řízení žalovaný znovu zjišťoval, co bylo obsahem ústně uzavřené smlouvy mezi žalobcem a společností Elko Plus GmbH, a dále to, zda byly žalobcem uplatněné náklady skutečně vydány (komu byly zaplacený). Jednalo se přitom o skutečnosti, o kterých žalovaný neměl dříve pochybnost a ohledně kterých v původním řízení zamítl návrhy na dokazování uplatněné žalobcem (kdy žalobce již v původním řízení navrhoval důkaz výsledkem statutárních orgánů všech zúčastněných osob).

Pokud se jednalo o hodnocení jednotlivých provedených důkazů, žalobce upozornil, že pokud jde o obsah ústně uzavřené zprostředkovatelské smlouvy, k němuž žalovaný vyslechl svědka pana Gerda Wagemanna, je nutno konstatovat, že z jeho výpovědi jednoznačně vyplynulo pouze to, že mezi oběma společnostmi existoval obchodní vztah, jehož předmětem byly mj. finanční úhrady ze strany žalobce ve prospěch společnosti Elko Plus GmbH. Pouze z tohoto jediného důkazu (navíc provedeného po 13 letech od vzniku rozhodných skutečností) pak žalovaný dovodil, že nebyla splněna podmínka pro posouzení tohoto nákladu jako nákladu daňově uznatelného, neboť nebylo prokázáno, že ve zprostředkovatelské smlouvě bylo dohodnuto, že žalobce bude jediným subdodavatelem společnosti GESPA plus s.r.o. Žalovaný přitom vůbec nehodnotil faktický stav, když žalobce ve skutečnosti byl jediným subdodavatelem společnosti GESPA plus s.r.o., ani nevzal v úvahu další evidentní a nijak nezpochybněné skutečnosti tvrzené žalobcem (např. to, že společnost GESPA plus s.r.o. byla 100 % vlastněná žalobcem a nikdy neměla technické ani finanční prostředky umožňující jí splnění předmětného závazku). Žalovaný pak např. nezkoumal ani to, že předmětný výdaj nebyl uplatněn společností GESPA plus s.r.o., přestože i provedení tohoto důkazu žalobce již v původním řízení navrhoval.

Ke zjištění, zda byly žalobcem uplatněné náklady skutečně vydány (komu byly zaplacený), tj. k okolnostem úhrady faktur č. 01/1998 na částku 620 000 Kč ze dne 5. 8. 1998 a č. 01/1999 na částku 16 315 DEM ze dne 15. 12. 1999, vystavených pod hlavičkou společnosti Elko Plus GmbH, žalobce uvedl, že na základě výzvy žalovaného v řízení doložil následující listiny:

- k faktuře č. 01/1998 seznamy zaúčtovaných pokladních dokladů, upomínku na částku 620 000 Kč ze dne 26. 3. 1999, podepsanou p. Quarg, pokladní doklady V00678 (620 000 Kč – částka dle faktury č. 01/1998) a V00679 (21 177,80 Kč – příslušenství pohledávky);
- k faktuře č. 01/1999 výpis z účtu ČSOB, a.s. ze dne 21. 1. 2000, prokazující úhradu částky 304 798,47 Kč (16 315 DEM).

Podle § 31 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“), je účetní jednotka povinna uchovávat účetní doklady a účetní záznamy po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají. Jelikož předmětné účetní doklady nebyly nikdy použity pro daňové řízení, žalobce uvedl, že se na jejich uchovávání nevztahuje speciální ustanovení § 32 tohoto zákona. Doklad o úhradě faktury č. 01/1998, jako prvotní doklad vystavený do 31. 12. 1999, tak již žalobce z výše uvedeného důvodu v dalším řízení neměl k dispozici, přičemž tuto skutečnost mu nebylo možno přičítat k tíži. V rámci účetní závěrky za rok 1999 pak byly žalobcem dohledány seznamy zaúčtovaných pokladních dokladů včetně účtování o úhradě faktury č. 01/1998 (str. 69), které žalobce předložil k důkazu. Při hodnocení důkazů pak žalovaný zcela opomenul existenci upomínky (3. Mahnung) k úhradě faktury č. 01/1998, vystavené na částku 620 000 Kč ze dne 26. 3. 1999, vyhotovené ze strany Elko Plus GmbH a podepsané „per procura“ p. Quarg, jež byla žalobci v té době zaslána faxem. Na upomínku žalobce reagoval tak, že záležitost bude vyřízena do konce roku, což se stalo, a úhrada proběhla přes pokladní doklady V00678 (620 000 Kč – částka dle faktury č. 01/1998) a V00679 (21 177,80 Kč – příslušenství pohledávky). Že byla částka dle upomínky v plném rozsahu uhrazena, vyplynulo i z toho, že

žádné další upomínky již žalobce neobdržel a částka na něm nebyla nikdy společností Elko Plus GmbH vymáhána.

Žalovaný dále doplnil důkazy o výsledch p. Quarg, ze kterého vyplynulo, že p. Quarg byla v letech 1998 až 2000 prokuristkou firmy Elko Plus GmbH a měla oprávnění podepisovat za společnost. Vystavení předmětných faktur a upomínky p. Quarg připustila. P. Quarg sice dále uvedla, že finanční obchody Elko Plus GmbH byly od r. 1993 prováděny výhradě elektronickým bankovníctvím, z toho však nevyplývá, že by společnost nemohla obdržet platbu v hotovosti od 3. osoby. Pokud žalovaný dále vyzval ČSOB, a.s. k doložení listin, na jejichž základě byl debetován účet žalobce částkou 304 798,47 Kč, žalobce konstatoval, že z platebního příkazu předloženého ČSOB, a.s. vyplynulo, že platba skutečně odešla z účtu žalobce na účet uvedený na faktuře č. 01/1999. Ohledně vlastníka účtu již nebylo dalším dokazováním cestou mezinárodní výměny informací nic zjištěno, nicméně provedení platby na účet uvedený na faktuře č. 01/1999 bylo nutno považovat za prokázané. Žalobce platbu provedl a nikdy neobdržel žádnou výzvu či jinou zprávu o tom, že by úhrada nebyla provedena v pořádku. Není přitom jeho povinností zjišťovat (nemá-li o dané skutečnosti pochybnosti), komu patří účet na jemu předložené faktuře.

Jak je patrné z výše uvedeného, dle žalobce opřel žalovaný své rozhodnutí o zamítnutí odvolání o jednoznačně nedoložené pochybnosti, které nijak nevyvrátily řádné vynaložení žalobcem uplatněných daňových nákladů. Žalovaný přitom nijak neprokázal, že by úhrady faktur č. 01/1998 a č. 1/1999 nebyly provedeny v souladu s ujednáním žalobce a společnosti Elko Plus GmbH. Podle § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), 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. Dle názoru žalobce žalovaný této povinnosti nedostál, neboť dostatečně neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost a správnost listin předložených žalobcem jako důkazů v daňovém řízení. Také z tohoto důvodu proto žalobce považoval rozhodnutí žalovaného za nezákonné a ve svých důsledcích také za rozhodnutí nepřezkoumatelná dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Ze všech výše uvedených důvodů proto žalobce navrhl, aby krajský soud zrušil napadená rozhodnutí žalovaného, ale také rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, když se domníval, že v opačném případě hrozí další zbytečné průtahy v daňovém řízení, které je v posuzovaném případě vedeno již od 21. 8. 2001. V této souvislosti žalobce poukázal také na rozsudek vydaný Obvodním soudem pro Prahu 1, kterým byl žalobce ve sporu proti ČR - Ministerstvu financí odškodněn za nemajetkovou újmu, která mu vznikla v důsledku nepřiměřené délky vedeného správního řízení dle zákona č. 82/1998 Sb.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že se nedomnívá, že by v rámci svého postupu v daňovém řízení nerespektoval závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku sp. zn. 1 Afs 65/2006 ze dne 27. 8. 2008 a následně v rozsudku Krajského

soudu v Plzni sp. zn. 57 Ca 85/2008 ze dne 16. 10. 2008. Žalovaný měl za to, že dostatečnost zjištěného skutkového stavu věci byla jmenovanými soudy hodnocena pouze ve vztahu k právním závěrům učiněným odvolacím orgánem v žalobou napadených rozhodnutích, resp. bylo hodnoceno, zda skutkový stav věci je dostatečně zjištěn k posouzení naplnění jedné z podmínek daňové uznatelnosti výdajů (nákladů), konkrétně toho, zda sporné výdaje (náklady) věcně souvisely se zdanitelnými příjmy žalobce za situace, kdy tvrzení uvedená žalobcem v podaném odvolání ohledně obsahu ústně uzavřené zprostředkovatelské smlouvy nebyla správními orgány ověřována, tudíž ani zpochybňována. Dle názoru žalovaného bylo v rámci daňového a posléze soudního řízení posuzováno, zda byla či nebyla naplněna podmínka věcné souvislosti nákladů vynaložených žalobcem na odměnu vyplacenou společností Elko Plus GmbH za zprostředkování uzavření smluvního vztahu mezi společností GESPA plus, s.r.o. a společností Motorola s.r.o., tedy byly posuzovány výdaje (náklady) vynaložené žalobcem na provizi za zprostředkování obchodu, z něhož primárně profitovala třetí strana. Správce daně i žalovaný přitom dospěli k závěru, že v takto vynaložených výdajích (nákladech) nelze spatřovat přímou a bezprostřední souvislost takto vynaloženého výdaje (nákladu) se zdanitelnými příjmy žalobce, a tedy že nebyla naplněna jedna z podmínek, jejichž splnění je nutné pro uznání předmětného výdaje (nákladu) jako výdaje (nákladu) daňového. Za takového stavu věci nebyla otázka naplnění dalších podmínek daňové účinnosti předmětného nákladu předmětem zkoumání správních orgánů, a to z důvodu ekonomičnosti řízení.

Žalovaný dále uvedl, že s ohledem na závěry prvostupňového i odvolacího orgánu o daňové neúčinnosti předmětného výdaje (nákladu) odůvodněné absencí věcné souvislosti deklarovaného výdaje (nákladu) s příjmy daňového subjektu, tak Krajský soud v Plzni a poté i Nejvyšší správní soud pouze posuzovali, zda předmětný výdaj (náklad) splňoval podmínku jeho věcné souvislosti s příjmy žalobce. Dospěli přitom k závěru, že věcná souvislost daného nákladu s příjmy žalobce byla prokázána, kdy vycházeli z textu odůvodnění rozhodnutí žalovaného obsahujícího správcem daně nezpochybněné tvrzení žalobce týkající se obsahu ústně uzavřené zprostředkovatelské smlouvy. Krajský soud v Plzni tak vyslovil svůj závazný právní názor o prokázání věcné souvislosti daného výdaje (nákladu) s příjmy žalobce v situaci, kdy ze strany správních orgánů nebylo zpochybněno tvrzení žalobce o obsahu ústně uzavřené zprostředkovatelské smlouvy. Tento právní názor jmenovaného soudu však nelze mít, dle názoru žalovaného, za překážku tomu, aby žalobcem tvrzené a správcem daně v původním řízení neověřované skutečnosti byly ve „znovuotevřeném“ řízení předmětem zkoumání.

Žalovaný dále upozornil na skutečnost, že tvrzení žalobce uvedené v odvolání v tom smyslu, že *„bylo jednak dohodnuto, že zprostředkovatel zajistí uzavření výše uvedené smlouvy, a jednak i realizaci celé zakázky vyplývající z takto uzavřeného kontraktu společností odvolatele jako jediného subdodavatele společnosti GESPA plus, s.r.o.“*, na jehož základě byl v rozsudku sp. zn. 57 Ca 85/2008 přijat závěr, že v posuzované věci jde o případ, v němž bylo prokázáno, že plnění žalobce (zaplacení provize za zprostředkování) bylo vázáno na další právní úkony či skutečnosti odůvodňující uznatelnost tohoto plnění jako daňového nákladu, nebylo v původním daňovém řízení ověřováno, a to z důvodu, že správce daně postavil své závěry o daňové neúčinnosti předmětného výdaje (nákladu) na absenci přímé souvislosti daného výdaje (nákladu) se zdanitelnými příjmy žalobce, a tedy ověřování

citovaného tvrzení žalobce nepovažoval za daného stavu věci za nutné s odkazem na ustanovení § 2 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně by musel kontaktovat zahraničního dodavatele služeb, což se v dané době jevílo jako nedůvodné a neefektivní, když správce daně zastával názor, že bez ohledu na podmínky uzavřené zprostředkovatelské smlouvy náklad na provizi žalobci věcně nepřísluší. Proto tvrzení žalobce nebylo správcem daně ověřováno, a tudíž ani zpochybňováno. Fakt, že se správce daně citovanou argumentací žalobce v původním daňovém řízení nezabýval, když ji v danou chvíli považoval pro posouzení věci za bezvýznamnou, však automaticky neznamená, že toto tvrzení žalobce je považováno za prokázané. Na významu nabylo citované tvrzení žalobce až na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 65/2006 a následného rozsudku Krajského soudu v Plzni sp. zn. 57 Ca 85/2008, z nichž vyplynulo, že aby zaplacení provize mohlo být uznáno jako daňový náklad, muselo by součástí zprostředkovatelské smlouvy být ustanovení, ze kterého by plynulo, že součástí dodavatelské smlouvy bude ujednání, dle kterého bude plnění obchodní společnosti GESPA plus, s.r.o. obchodní společnosti Motorola s.r.o. realizováno cestou subdodávky zajištěné žalobcem. Nutnost ověření tvrzení žalobce ve vztahu k uzavřené zprostředkovatelské smlouvě tak nastala až v okamžiku, kdy dle soudních rozsudků bylo možné předmětný výdaj (náklad) uznat za daňově účinný, a to za splnění předpokladu, že obsah ústně uzavřené zprostředkovatelské smlouvy bude obsahovat výše zmiňované ujednání o realizaci zprostředkované zakázky cestou subdodávky zajištěné žalobcem.

Žalovaný se tak „pouze“ ve smyslu názoru, resp. úvahy Krajského soudu v Plzni, snažil doplnit důkazní řízení o skutková zjištění týkající se podmínek ústně uzavřené zprostředkovatelské smlouvy a realizace celé zakázky, přičemž získal informace vzbuzující pochybnosti o tom, zda předmětné výdaje (náklady), které žalobce deklaruje jako výdaje (náklady) vynaložené na provizi za zprostředkování provedené společností Elko Plus GmbH, byly skutečně vynaloženy tak, jak bylo žalobcem deklarováno. Pan W., který jednal v předmětném období za společnost Elko Plus GmbH, přitom ve své výpovědi zpochybnil, že by tato společnost obdržela jakoukoliv úhradu od českého daňového subjektu a zpochybnil i oprávněnost vystavení druhé faktury, když v prosinci roku 1999 již neexistoval žádný obchodní vztah mezi společnostmi Elko Plus GmbH a společností GESPA.

Žalovaný zdůraznil, že v daném případě byla předmětem posuzování otázka, zda výdaje (náklady), které žalobce deklaroval jako výdaje (náklady) vynaložené na provizi za zprostředkování, jsou výdaji (náklady) splňujícími podmínky dané hmotněprávními předpisy pro to, aby tento výdaj (náklad) byl způsobilý ovlivnit základ daně z příjmů daňového poplatníka. K tomu, aby se určitý výdaj (náklad) stal výdajem (nákladem), který lze uplatnit při výpočtu základu daně z příjmů, je třeba, aby bylo prokázáno nejen to, že tento výdaj (náklad) ve smyslu § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), časově a věcně souvisí s příjmy žalobce, ale i to, že naplňuje další podmínky dané § 24 odst. 1 téhož zákona. Žalovaný poukázal na znění § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a obdobně i na znění § 1 odst. 2 daňového řádu, z nichž vyplývá, že cílem správy daně je správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, přičemž k dosažení tohoto cíle je správce daně, a tedy i žalovaný, povinen činit potřebná opatření. Aplikováno na daný případ to dle žalovaného znamenalo, že rozsudkem Krajského soudu v Plzni sp. zn. 57 Ca 85/2008 ze dne 16. 10. 2008,

kterým byla zrušena původní rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni, došlo ke „znovuotevření“ odvolacího řízení, v jehož rámci byl odvolací orgán oprávněn postupovat dle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a posléze dle § 114 a 115 daňového řádu, a tedy byl oprávněn výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení nebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit prvostupňovému Finančnímu úřadu v Plzni se stanovením přiměřené lhůty. Citovaná ustanovení dávají odvolacímu orgánu právo ověřovat i skutečnosti, které dosud nebyly předmětem zkoumání v původním řízení, tedy prozkoumat, zda byly naplněny i další podmínky pro to, aby předmětný výdaj (náklad) mohl být uplatněn v základu daně z příjmů.

Ani vlastní postup Krajského soudu v Plzni přitom dle žalovaného jednoznačně nesvědčil tomu, že by se soud domníval, že ve věci již není možné cokoli dalšího činit, když ponechal v platnosti prvostupňová rozhodnutí a zrušil pouze rozhodnutí odvolacího orgánu. Krajský soud v Plzni tak žalovanému ponechal prostor pro vedení dalšího řízení, v jehož rámci bylo možné postupovat v intencích výše zmiňovaných ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a posléze v intencích § 114 a § 115 daňového řádu.

Žalovaný se neztotožnil ani s námitkami žalobce směřujícími proti zjištěnému skutkovému stavu věci a provedenému dokazování. K těmto námitkám žalovaný předně uvedl, že rozhodnutím vydaným dne 23. 3. 2009 pod č. j. 2600/09-1200-402547 vyzval žalobce k tomu, aby s odkazem na odvolání, kde je navrhováno doplnění dokazování výsledkem statutárních orgánů všech zúčastněných osob, identifikoval osobu – statutární orgán společnosti Elko Plus GmbH, Müggelheimer Damm 233, D-12559 Berlin. V reakci na tuto výzvu žalobce uvedl, že veškeré údaje, včetně kontaktů na dotčené osoby, byly v předchozím řízení sděleny pracovníci finančního úřadu, Ing. Polákové, při předání posledních požadovaných podkladů dne 16. 11. 2001, a musí tedy být součástí spisu. K tomu žalovaný podotýká, že spisový materiál prvostupňového správce daně takovou listinu neobsahuje. Žalovaný si proto vlastním šetřením opatřil identifikační údaje jednatele společnosti Elko Plus GmbH, za účelem ověření tvrzení žalobce ohledně obsahu ústně uzavřené zprostředkovatelské smlouvy mezi společností Elko Plus GmbH a žalobcem, a to s ohledem na úvahy Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Plzni uvedené v jejich rozsudech specifikovaných výše. Vzhledem k tomu, že společnost GESPA plus s.r.o. tuto ústní smlouvu neuzavírala, nespatořoval žalovaný důvod k provedení svědecké výpovědi statutárního orgánu této společnosti. Žalovaný navíc podotknul, že v odvolání ani v žádném jiném dokumentu založeném v daňovém spise taktéž nebyl tento statutární orgán společnosti GESPA plus s.r.o. identifikován. V neposlední řadě pak žalovaný konstatoval, že výzvou vydanou pod č. j. 5673/12-1200-402547 dne 31. 7. 2012 byl žalobce kromě jiného vyzván k případnému navržení provedení dalších důkazních prostředků, avšak žalobce ve své odpovědi ze dne 8. 8. 2012 provedení dalších důkazních prostředků nenavrl, tedy nepožadoval ani provedení svědecké výpovědi statutárního orgánu společnosti GESPA plus s.r.o.

K dalším žalobním námitkám žalovaný uvedl, že se neztotožnil s tvrzením žalobce, že pouze na základě výpovědi svědka pana G.W. žalovaný dovodil, že nebyla splněna podmínka pro posouzení daného nákladu jako nákladu daňově uznatelného, neboť nebylo prokázáno, že ve zprostředkovatelské smlouvě bylo dohodnuto, že žalobce bude jediným subdodavatelem

společnosti GESPA plus s.r.o. Důvody, pro které žalovaný neuznal předmětné výdaje (náklady) jako výdaje daňové, byly dle názoru žalovaného obšírně popsány v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, na která žalovaný odkázal. Fakt, že žalobce byl ve skutečnosti jediným subdodavatelem společnosti GESPA plus s.r.o. a že tato společnost byla 100 % vlastněná žalobcem, že neměla technické ani finanční prostředky umožňující splnění předmětného závazku, a že předmětný výdaj nebyl touto společností uplatněn, byly dle žalovaného v dané věci bez významu, neboť podstatné pro posouzení daňové uznatelnosti daného výdaje (nákladu) bylo to, zda bylo prokázáno, že již v době uzavírání zprostředkovatelské smlouvy existovaly skutečnosti vyvolávající důvodné očekávání realizace zdanitelných příjmů žalobcem z kontraktu uzavřeného mezi společností GESPA plus s.r.o. a Motorola s.r.o.

Pokud žalobce v části IV. žaloby popsal zjištění týkající se úhrad faktur č. 01/1998 a č. 01/1998, žalovaný konstatoval, že žalobce v této souvislosti vznesl shodné námitky, které již uplatnil v rámci daňového řízení a s nimiž se žalovaný vypořádal v rámci odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Jen pro úplnost žalovaný doplnil, že skutečnosti zjištěné ohledně úhrad předmětných faktur byly žalovaným hodnoceny nikoli izolovaně, ale v souvislosti s dalšími důkazními prostředky provedenými v rámci daňového řízení, přičemž veškeré úvahy v tomto směru jsou obsaženy v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Žalovaný tak měl za to, že splnil svoji povinnost zakotvenou v ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu a prokázal existenci skutečností vyvolávajících pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti dokladů, na jejichž základě žalobce zahrnul částky uvedené na fakturách č. 01/1998 a č. 01/1999 vystavených pod hlavičkou společnosti Elko Plus GmbH do základu daně z příjmů za předmětná zdaňovací období. Dle jeho názoru pak v rámci daňového řízení nebylo ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a § 92 odst. 3 daňového řádu prokázáno, že by v případě výdajů (nákladů) uplatněných žalobcem na základě výše specifikovaných faktur byly naplněny podmínky dané ustanovením § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tak žalovaný považoval žalobní námitky za neopodstatněné a navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

III. Skutkový základ projednávané věci

Z obsahu předloženého spisového materiálu vyplynuly pro věc následující podstatné skutečnosti:

Žalobci byla na základě výsledků provedené daňové kontroly (zahájené v roce 2001) dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 217 000 Kč, za zdaňovací období roku 1999 ve výši 35 000 Kč a za zdaňovací období roku 2000 ve výši 62 000 Kč. Základ daně žalobce v uvedených zdaňovacích obdobích byl zvýšen o částky, které dle správce daně žalobce neoprávněně vynaložil na plnění svého závazku uhradit odměnu za zprostředkování (provizi) společnosti Elko Plus GmbH, se sídlem Müggelheimer Damm 233, D-12559, Berlin, a to za zprostředkování uzavření obchodní smlouvy mezi společnostmi Motorola s.r.o. (dále též jen „Motorola“) a společností GESPA plus s.r.o. (dále též jen „GESPA“). Správce daně uvedený náklad nepovažoval za náklad uskutečněný ve prospěch zdanitelných příjmů žalobce, neboť tento náklad žalobci věcně

nepříslušel. Závazek žalobce vůči společnosti Elko Plus vznikl na základě smlouvy o zprostředkování uzavřené dle § 642 a násl. obchodního zákoníku a § 50 občanského zákoníku ústně mezi žalobcem a společností Elko Plus ve prospěch společnosti GESPA. Obsahem byl závazek společnosti Elko Plus zprostředkovat uzavření obchodní smlouvy na dodávku služeb mezi společností Motorola jako odběratelem a společností GESPA jako dodavatelem, v níž bude zároveň sjednáno, že společnost GESPA splní svůj závazek prostřednictvím žalobce jako jediného subdodavatele. Za zprostředkování se žalobce zavázal uhradit společnosti Elko Plus odměnu, jejíž výše byla stanovena v závislosti na obratu společnosti GESPA dosaženého realizací předmětné zakázky, a to ve výši 6 % z tohoto obratu. Dodatečné platební výměry správce daně vydal dne 18. 2. 2002, a to pod č. j. 55531/02/138512/2683 pro zdaňovací období roku 1998, pod č. j. 55623/02/138512/2683 pro zdaňovací období roku 1999 a pod č. j. 55636/02/138512/2683 pro zdaňovací období roku 2000.

O podaných odvoláních žalobce proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodl dne 3. 12. 2002, pod č. j. 5697/120/2002, č. j. 5698/120/2002 a č. j. 5699/120/2002, tak, že odvolání žalobce jako nedůvodná zamítl. V odůvodnění vydaných rozhodnutí uvedl, že na základě posouzení zjištěných skutečností a důkazů předložených žalobcem i správcem daně dospěl k závěru, že správce daně postupoval při stanovení daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob v souladu s příslušnými právními předpisy, neboť z hlediska věcného předmětný výdaj (náklad) vyčíslený ve výši 6 % z obratu dosaženého na uvedené zakázce společností GESPA příslušel společnosti GESPA a nikoli žalobce (přestože z hlediska formálního bylo plnění fakturováno žalobci). Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že participace žalobce na zakázce zprostředkované společností Elko Plus společností GESPA nemohla nic změnit na faktu, že služba byla prvotně poskytnuta této společnosti, která na jejím základě uzavřela kontrakt se společností Motorola. Kontrakt mezi žalobcem a společností GESPA vyplýval z jiného dodavatelsko-odběratelského vztahu uzavřeného mezi dvěma obchodními společnostmi s vlastní právní subjektivitou a vlastní podnikatelskou aktivitou a náklady vynaložené na provizi za zprostředkování daného kontraktu tudíž neměly přímý vztah k příjmům žalobce. Vzhledem k tomu, že předmětný výdaj (náklad) příslušel z hlediska věcného jinému podnikatelskému subjektu, nebylo možno jej uznat ve smyslu § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů za náklad k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. K důkaznímu návrhu žalobce, aby žalovaný vyslechl zúčastněné osoby prostřednictvím jejich statutárních orgánů jako svědky, žalovaný uvedl, že předmětem důkazního řízení v tomto případě nebylo prokázání uskutečnění zprostředkovatelské činnosti společnosti Elko Plus, ale oprávněnost zahrnutí odměny za zprostředkování do daňových nákladů žalobce. Z tohoto důvodu byly svědecké výpovědi prokazující uskutečnění zprostředkovatelské činnosti bezpředmětné, neboť by prokazovaly skutečnost, o které není pochyb.

Žalobce napadl uvedená rozhodnutí žalobou, o které Krajský soud v Plzni rozhodl rozsudkem ze dne 31. 1. 2006, č. j. 58 Ca 18/2003 - 48, tak, že žalobu zamítl. Krajský soud v uvedeném rozsudku jednak odmítl argumentaci žalobce poukazující na nedostatečně zjištěný skutkový stav věci, a to s ohledem na neprovedený výslech statutárních orgánů kontrahentů zprostředkovatelské smlouvy. K tomu závěru uvedl, že žalobcem navrhované výslechy svědků by v dané věci nemohly vést k lepšímu objasnění skutkového stavu věci,

neboť skutkové okolnosti, které byly pro právní posouzení věci podstatné (tj. existence jednotlivých smluv, plnění z nich a vyplacení provize), nebyly mezi účastníky sporné. Podstatou věci bylo jen její odlišné právní hodnocení žalobcem a daňovými orgány. Pokud se jednalo o právní posouzení věci, krajský soud v tomto řízení ve shodě s názorem žalovaného dospěl k závěru, že z obsahu smlouvy vyplynulo, že její splnění mělo prvotně prospět jinému právně i daňově samostatnému subjektu, kdy společnost GESPA a společnost žalobce nelze považovat za jeden subjekt. Jakkoli tedy z pohledu práva soukromého žalobci vznikla povinnost provizi zaplatit, z hlediska daňového (tj. práva veřejného) tato skutečnost rozhodná nebyla. Krajský soud tak uzavřel, že účinným daňovým nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, s ohledem na zákonný požadavek vyplývající z ustanovení § 23 odst. 1 tohoto zákona (podmínka věcně souvislosti nákladů se zdanitelným příjmem), může být pouze takový náklad, od něhož daňový poplatník očekává přímý výnos, resp. který je vynaložen s cílem, aby sám dosáhl, zajistil či udržel zdanitelný příjem. Mezi nákladem na straně jedné a výnosem na straně druhé musí existovat přímý a bezprostřední vztah, nikoli vztah zprostředkovaný přes jiného daňového poplatníka. Uhradí-li tedy daňový poplatník sjednanou provizi zprostředkovateli za splnění závazku, který v první řadě přinese přímý prospěch (výnos) třetí osobě, nemůže být takový náklad zároveň nákladem daňově účinným, a to ani v případě participace na výnosech třetí osoby cestou subdodávky.

Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 8. 2008, č. j. 1 Afs 65/2006 - 90, výše uvedený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl ve shodě s krajským soudem k závěru, že daňové orgány v předcházejícím řízení opatřily dostatek podkladů pro posouzení daňové uznatelnosti žalobcem uplatněného nákladu, a krajský soud tedy nepochybil, pokud neshledal důvodnými námitky žalobce, kterými žalobce zpochybňoval nedostatečnost skutkových zjištění a domáhal se v daňovém řízení provedení dalších důkazů. Naproti tomu, pokud se jednalo o namítané nesprávné právní hodnocení věci, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že při aplikaci ustanovení § 23 až § 25 zákona o daních z příjmů se krajský soud dopustil pochybení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokud v řízení bylo prokázáno (a krajský soud ani žalovaný toto ve svých rozhodnutích nezpochybnili), že plnění společnosti GESPA bylo realizováno prostřednictvím žalobce jako subdodavatele, a žalobce z tohoto plnění získal příjem, žalobce dostatečně prokázal věcnou souvislost mezi tímto příjmem a nákladem vynaloženým na provizi ze zprostředkovatelské smlouvy.

V novém rozsudku ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 57 Ca 85/2008, krajský soud opětovně neshledal důvodnou námitku žalobce, že finanční orgány rozhodly na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, pokud nepřipustily žalobcem navrhovaný důkaz svědeckými výpověďmi výslechem statutárních orgánů všech na kontraktu zúčastněných osob k prokázání pravdivosti tvrzení žalobce týkajících se daného smluvního vztahu a závazků žalobce vůči společnosti Elko Plus. Krajský soud v této souvislosti stejně jako v předchozím rozsudku (a nově také ve shodě se závěry Nejvyššího správního soudu) uvedl, že skutečnosti, které žalobkyně hodlala provedením tohoto důkazu osvědčit, nebyly v řízení spornými. Krajský soud připomněl, že správce daně neměl pochybnosti o uzavření zprostředkovatelské smlouvy mezi žalobcem a společností Elko Plus, ani o jejím splnění a úhradě sjednané provize. Pouze jinak právně hodnotil jednu ze zjištěných a nezpochybňovaných skutečností, a to úhradu provize (uplatněný výdaj, či náklad) a její souvislost se zdanitelnými příjmy

žalobce. Provedení navrhovaných důkazů tak nemohlo být nijak právně významné pro právní hodnocení této otázky. Pokud se jednalo o právní posouzení věci, krajský soud (vázan rozsudkem Nejvyššího správního soudu) uvedl, že v daném případě bylo prokázáno, že součástí zprostředkovatelské smlouvy bylo ujednání, že konkrétní plnění společnosti GESPA společnosti Motorola bude realizováno cestou subdodávky zajištěné právě žalobcem. Zcela evidentně tato skutečnost vyplynula z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, který ve všech třech případech konstatoval (v rámci skutkových zjištění provedených správcem daně), že v předmětné zprostředkovatelské smlouvě „bylo jednak dohodnuto, že zprostředkovatel zajistí uzavření výše uvedené smlouvy a jednak i realizace celé zakázky vyplývající z takto uzavřeného kontraktu společností odvolatele jako jediného subdodavatele společnosti GESPA plus, s.r.o.“. Krajský soud dále konstatoval, že žalovaný sice ve vyjádření k žalobě poukazoval na skutečnost, že ze smlouvy mezi společností GESPA a Motorola nevyplývá, že žalobce bude jediným subdodavatelem daně zakázky, nikterak však nezpochybnil, že předmětná dodávka byla skutečně prostřednictvím žalobce realizována, když čl. 6.3 smlouvy o dodávce instalačních služeb – dodavatelské smlouvy – takovou možnost nevyklučoval, a žalobce z tohoto plnění získal příjem. Krajský soud proto uzavřel, že žalobce věcnou souvislost mezi tímto příjmem a nákladem vynaloženým na provizi ze zprostředkovatelské smlouvy dostatečně prokázal. Z tohoto důvodu proto napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný v dalším řízení vydal dne 30. 8. 2012 pod č. j. 6407/12-1200-402547, č. j. 6409/12-1200-402547 a č. j. 6410/12-1200-402547, rozhodnutí, jimiž odvolání žalobce opětovně jako nedůvodná zamítl a potvrdil prvostupňové dodatečné platební výměry správce daně. Žalovaný v řízení realizoval mezinárodní výměnu informací za účelem ověření tvrzení žalobce o obsahu ústně uzavřené zprostředkovatelské smlouvy. V této souvislosti španělská daňová správa provedla výslech pana G.W.W., přičemž žalovaný dospěl k závěru, že svědecká výpověď jmenovaného založila určité pochybnosti o tom, zda bylo žalobcem a společností Elko Plus vůbec ujednáno hradit odměnu za zprostředkování uzavření smlouvy mezi společnostmi GESPA a Motorola a že tato svědecká výpověď neprokázala, že by již v době uzavírání smluvního vztahu se společností Elko Plus, z něhož daný výdaj (náklad) vznikl, existovaly skutečnosti vzbuzující důvodné očekávání, že žalobci poplynou v souvislosti se smlouvou uzavřenou mezi společností GESPA a Motorola daňové příjmy. Žalovaný dále dospěl k závěru, že pochybnosti o tom, jaký obsah měla žalobcem tvrzená ústně uzavřená zprostředkovatelská smlouva, vzbudil i vlastní text faktur na provizi vystavených pod hlavičkou společnosti Elko Plus GmbH. Výpovědi svědků pana W. a také prokuristky společnosti Elko Plus, paní Q., pak dle žalovaného nepotvrdily ani provedení samotných úhrad provize dle vystavených faktur. Žalovaný se neztotožnil s názorem žalobce, že jakékoli další dokazování v daňovém řízení bylo prováděno v rozporu s právně závaznými názory krajského soudu a Nejvyššího správního soudu. Žalovaný se naopak domníval, že respektoval právní závěry obsažené v soudních rozhodnutích, která žalovanému nezamezovala provádět dokazování ve vztahu k naplnění podmínek, kterými soudy podmiňovaly daňovou účinnost sporného výdaje (nákladu) vynaloženého na zprostředkovatelskou provizi a které v původním řízení nebyly zjišťovány. Vzhledem k tomu, že z doplněného dokazování vyplynuly pochybnosti o vynaložení deklarovaných výdajů (nákladů) a žalobci se nepodařilo prokázat jejich oprávněnost a naplnění podmínek § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, byla odvolání jako

nedůvodná zamítnuta. Žalovaný taktéž uvedl, že jde plně k tíži žalobce, pokud nebyl schopen jednoznačnými důkazy prokázat svá tvrzení, když navíc neuchoval veškeré účetní doklady k danému případu, čímž ztížil svou důkazní situaci ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Vzhledem k tomu, že žalobce ani žalovaný ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy soudu nevyjádřili svůj nesouhlas s rozhodnutím věci samé bez jednání, ačkoli byli poučeni o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za to, že jejich souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V posuzovaném případě je klíčové, že o věci samé již dvakrát rozhodoval zdejší krajský soud, a to ve věcech vedených pod sp. zn. 58 Ca 18/2003 a sp. zn. 57 Ca 85/2008, a dále také Nejvyšší správní soud ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 65/2006. Ve všech těchto soudních řízeních přitom byla řešena otázka, zda správce daně byl oprávněn vyloučit z nákladů žalobce vynaložených na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů náklady vynaložené na splnění závazku žalobce uhradit provizi společnosti Elko Plus GmbH jako odměnu za zprostředkování uzavření obchodní smlouvy mezi společností Motorola a společností GESPA (tj. dceřinou společností žalobce).

Z obsahu vydaných soudních rozhodnutí, která byla pro další činnost žalovaného závazná, je také patrné a pro posouzení důvodnosti podané žaloby velmi podstatné, že žalobce se již od počátku vedeného správního řízení a soudních řízení vedených u krajského soudu i Nejvyššího správního soudu domáhal náležitého zjištění skutkového stavu věci, když především navrhoval provedení svědeckých výsledků statutárních orgánů všech společností zúčastněných na celé transakci. Ani krajský soud v původně vedeném řízení (sp. zn. 58 Ca 18/2003), ani Nejvyšší správní soud a opětovně ani krajský soud v následně vedeném řízení (sp. zn. 57 Ca 85/2008) však vady správního řízení, pokud jde o náležité a dostatečné zjištění skutkového stavu věci, neshledali.

Krajský soud v původně vydaném rozsudku ze dne 31. 1. 2006, č. j. 58 Ca 18/2003 - 49, na str. 6 odůvodnění žalobní námitku týkající se nedostatečného zjištění skutkového stavu věci zamítl jako nedůvodnou, když dospěl k závěru, že skutečnosti, které žalobce hodlal provedením svědeckých výpovědí osvědčit, nebyly v řízení spornými, když správce daně „neměl pochybnosti o uzavření zprostředkovatelské smlouvy mezi žalobkyní a společností ElkoPlus, o jejím splnění ani o úhradě sjednané provize. Pouze jinak právně hodnotil jednu ze zjištěných a žalobkyní nezpochybňovaných skutečností, a to úhradu provize (uplatněný výdaj) a její souvislost se zdanitelnými příjmy žalobkyně (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem).

Stejně tak Nejvyšší správní soud v této souvislosti v rozsudku ze dne 27. 8. 2008, č. j. 1 Afs 65/2006 - 90, dostupném na www.nssoud.cz, výslovně uvedl, že krajský soud ve svém prvním vydaném rozsudku, pokud jde o právní hodnocení věci, odmítl „*zohlednit konkrétní okolnosti předmětného obchodního případu*“ a dále pokračoval (viz č. 1. 94 odůvodnění), že pokud jde o zprostředkovatelskou smlouvu, s níž byl spojen žalobcem uplatňovaný náklad), ta jakkoli se obsahově blíží smlouvě o zprostředkování, je po právní stránce spíše smlouvou inominační (§ 50a občanského zákoníku); to však pro právní hodnocení podstaty sporu mezi účastníky není podstatné. Jelikož plnění z této smlouvy, k němuž se zavázala společnost Elko Plus GmbH, mělo plynout třetímu subjektu (společnosti GESPA) a nikoli žalobci, muselo by plnění žalobce (zaplacení provize za zprostředkování) být vázáno na další právní úkony či skutečnosti odůvodňující uznatelnost tohoto plnění jako daňového nákladu. Dle názoru Nejvyššího správního soudu by tak muselo být součástí zprostředkovatelské smlouvy ustanovení, ze kterého by plynulo, že součástí dodavatelské smlouvy bude ujednání, dle kterého bude plnění společnosti GESPA společností Motorola realizováno cestou subdodávky zajištěné právě žalobcem. Lze si též představit, že by nejdéle v době uzavírání zprostředkovatelské smlouvy došlo k uzavření samostatné smlouvy mezi žalobcem a společností GESPA, dle které by v případě realizace kontraktu zprostředkovávaného společností ElkoPlus GmbH byla společnost GESPA povinna plnit prostřednictvím žalobce. „*Právě případ prvně zmiňovaný lze přitom v dané věci považovat za prokázaný. Zcela evidentně to totiž vyplývá z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, který ve všech třech případech konstatuje (v rámci skutkových zjištění provedených správcem daně), že v předmětné zprostředkovatelské smlouvě "bylo jednak dohodnuto, že zprostředkovatel zajistí uzavření výše uvedené smlouvy a jednak i realizace celé zakázky vyplývající z takto uzavřeného kontraktu společností odvolatele jako jediného subdodavatele společnosti GESPA plus, s.r.o."* Krajský soud tato skutková zjištění ve svém rozsudku nikterak nezpochybnil a shodně s daňovými orgány z nich vycházel.“ Jelikož nebylo zpochybněno, že „*předmětná dodávka byla skutečně realizována prostřednictvím stěžovatele (čl. 6.3 smlouvy o dodávce instalačních služeb - dodavatelské smlouvy - takovou možnost nevyklučoval) a stěžovatel tedy z tohoto plnění získal příjem, lze uzavřít, že věcnou souvislost mezi tímto příjmem a nákladem vynaloženým na provizi ze zprostředkovatelské smlouvy stěžovatel dostatečně prokázal.*“ S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti tak Nejvyšší správní soud konstatoval, že daňové orgány opatřily dostatek podkladů pro posouzení daňové uznatelnosti žalobcem uplatněného nákladu a krajský soud tedy nepochybil, pokud odmítl námitky žalobce, kterými tato skutková zjištění zpochybňoval a domáhal se provedení dalších důkazů, tj. svědeckých výpovědí statutárních orgánů subjektů, které se účastnily popsané obchodní transakce (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem). Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil žalobci v jeho tvrzení o existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., shledal nicméně důvodnou kasační námitku týkající se nesprávného právního hodnocení věci ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud v novém rozhodnutí vydaném dne 16. 10. 2008, sp. zn. 57 Ca 85/2008, opětovně neshledal opodstatněnou námitku žalobce, že daňové orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci a neprovedly dokazování v rozsahu, v jakém k tomu byly povinny dle § 31 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud v této souvislosti znovu zopakoval, že

„správce daně neměl pochybnosti o uzavření zprostředkovatelské smlouvy mezi žalobkyní a společností ElkoPlus, o jejím splnění ani o úhradě sjednané provize. Krajský soud dále respektoval právní závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem, že žalobcem vynaložený náklad na provizi je nákladem daňově uznatelným (kdy žalobcem realizovaný příjem byl alespoň částečně podmíněn vynaložením uplatňovaného nákladu), kdy žalobce prokázal, že plnění jeho dceřiné společnosti GESPA společnosti Motorola bylo realizováno cestou subdodávky zajištěné právě žalobcem.

Je tedy zřejmé, že soudy prováděly dané právní hodnocení ve spojitosti s konkrétními skutkovými okolnostmi tohoto případu. Nikoli tedy v obecné rovině, ale naopak ve vazbě na výše popsanou obchodní transakci, k níž v dané věci došlo a o níž nebylo pochyb. Je také patrné, že soudy ve svém právním hodnocení z tohoto skutkového stavu vycházely a pokládaly ho za náležitě zjištěný. Přestože se žalobce v předcházejícím řízení domáhal provádění dalšího dokazování, z vydaných soudních rozhodnutí jednoznačně vyplynul závěr, že zde nebyly pochybnosti o uzavření zprostředkovatelské smlouvy, o jejím splnění ani o úhradě sjednané provize, a proto bylo provádění dalšího dokazování posouzeno jako nadbytečné. Krajský soud ve svém dřívějším rozhodnutí uzavřel, že v daném případě došlo toliko k odlišnému právnímu hodnocení jedné ze zjištěných a nezpochybňovaných skutečností, a to úhrady provize a její souvislosti se zdanitelnými příjmy žalobce. Po vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pak krajský soud vyslovil jednoznačný závěr, že žalobce souvislost výdaje (nákladu) na provizi s jeho zdanitelnými příjmy v řízení prokázal. Uvedený právní názor se přitom nepochybně opíral o hodnocení konkrétního skutkového stavu dané věci, což bylo zřejmé mj. i ze závěrů Nejvyššího správního soudu, který krajskému soudu vytknul, že v původním rozhodnutí nezohlednil konkrétní okolnosti předmětného obchodního případu.

Ve světle výše uvedeného tedy postup žalovaného, který s odstupem téměř deseti let přistoupil k provádění rozsáhlého dokazování cestou mezinárodní výměny informací s cílem zpochybnit uskutečněnou obchodní transakci, naprosto neměl oporu a neodpovídal závazným rozhodnutím soudů. Žalovaný v předcházejícím řízení nepřipustil žalobcem navrhované důkazní prostředky a ani soudy v tomto ohledu neshledaly uplatněné žalobní a stížní námitky důvodnými. V rozporu s tím však žalobci bylo v dalším řízení žalovaným vytknuto, že své důkazní břemeno neunesl. Krajský soud přitom původní rozhodnutí žalovaného nezrušil a žalovanému věci nevracel za účelem doplnění nedostatečného skutkového stavu, který soudy hodnotily jako náležitě zjištěný, ale toliko z důvodu jeho odlišného právního hodnocení. Žalovaný tedy postupoval v rozporu s legitimním očekáváním žalobce, který zcela důvodně předpokládal, že dojde k odlišnému právnímu zhodnocení daného (a dle soudů náležitě zjištěného) skutkového stavu, a tedy zrušení vydaných dodatečných platebních výměrů správce daně. Žalovaný však tento právní názor soudů, jímž byl ve své rozhodovací činnosti dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán, nerespektoval, a namísto toho další čtyři roky prováděl rozsáhlé dokazování (viz dále), nadto s výsledkem, který zcela odporuje vysloveným právním závěrům soudů, že žalobce souvislost nákladu v podobě provize za zprostředkování se zdanitelnými příjmy dostatečně prokázal. V této souvislosti nelze přisvědčit názoru žalovaného, že zde nutnost ověření tvrzení žalobce ve vztahu k uzavřené zprostředkovatelské smlouvě nastala až v okamžiku, kdy dle soudních rozsudků bylo možné předmětný výdaj (náklad) uznat za daňově účinný. Bylo tomu přesně naopak, jak vyplývá i z odůvodnění

předchozích soudních rozhodnutí, neboť krajský soud i Nejvyšší správní soud své právní závěry učinily právě na podkladě skutkových zjištění a konkrétních okolností této věci. Krajský soud tedy shledal takto uplatněnou žalobní námitku důvodnou, a již z tohoto důvodu dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí žalovaného nemohou obstát.

Nad rámec výše uvedeného krajský soud uvádí, že i pokud by v daném případě připustil možnost žalovaného v dalším řízení doplňovat dokazování, je nutno konstatovat, že jím zjištěné skutečnosti nebyly s to založit konkrétní pochybnosti o uskutečněné obchodní transakci a o tom, zda mezi zúčastněnými subjekty již na počátku existovala dohoda, že žalobce bude jediným subdodavatelem společnosti GESPA. O tomto však v posuzované věci vůbec nebylo pochyb a je zřejmé, že celá uvedená transakce byla patrně uzavírána s tímto záměrem. Žalovaný se přesto ve své další rozhodovací činnosti výhradně soustředil právě na tuto okolnost, přestože krajský soud i Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích shodně uvedli, že skutečnost, že součástí obchodní transakce bylo již předem ujednání, dle kterého bude plnění společnosti GESPA společností Motorola realizováno cestou subdodávky zajištěné právě žalobcem, byla v daném případě prokázána. Nadto bylo zřejmé, že společnost GESPA jakožto dceřiná společnost žalobce nedisponovala finančními ani technickými prostředky k tomu, aby splnění svého závazku ve vztahu ke společnosti Motorola mohla realizovat. Žalovaný pak zcela pominul i tu skutečnost, že pro posouzení daňové uznatelnosti předmětného nákladu dle rozsudku Nejvyššího správního soudu zcela postačovalo uzavření samostatné smlouvy mezi žalobcem a jeho dceřinou společností GESPA, dle které by v případě realizace kontraktu zprostředkovávaného společností Elko Plus byla společnost GESPA povinna plnit prostřednictvím žalobce.

Z výpovědi G.W., který dne 20. 4. 2010 provedla španělská daňová správa, pak vyplynuly toliko ty skutečnosti, že si není jist, zda společnost žalobce byla jediným subdodavatelem společnosti GESPA a zda fakturované částky za provizi byly skutečně na účet společnosti Elko Plus uloženy. Na vystavených listinných dokumentech (fakturách) však rozpoznal podpis prokuristy společnosti Elko Plus, paní Q., která ve své výpovědi obsažené v podání německé daňové správy připustila vystavení faktury i upomínky společnosti žalobce, přičemž dále uvedla, že k obsahu samotné faktury, která jí nebyla předložena, se vyjádřit nemůže. Pokud jmenovaná dále uvedla, že finanční obchody společnosti Elko Plus byly od roku 1993 prováděny výhradně bezhotovostním převodem, je nutno konstatovat, že sama tato skutečnost ještě neprokazuje (jak mylně dovodil žalovaný), že by daňový subjekt částku uvedenou na faktuře neuhradil. Žalobci pak nelze s odstupem více než deseti let klást k tíži, že nearchivoval pokladní doklady k uvedeným fakturám, a že v důsledku toho nebyl schopen přesně doložit, kým a jaké osobě byly finanční prostředky vyplaceny. K těmto výtkám ze strany žalovaného krajský soud navíc uvádí, že otázka úhrady předmětných částek za provizi není u právnických osob vedoucích účetnictví (a nikoli daňovou evidenci) vůbec relevantní, neboť u těchto osob je účtováno a jejich základ daně z příjmů se odvíjí od nákladů a výnosů, nikoli od příjmů a výdajů, tj. od reálných finančních toků. U daně z příjmů právnických osob tak není zdaňování založeno na skutečném fyzickém obdržení příjmů a vyplacení výdajů, jako je tomu u daně z příjmů fyzických osob vedoucích daňovou evidenci, ale od rozdílu nákladů a výnosů. Z hlediska daňové uznatelnosti a pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob tedy vůbec nebylo podstatné, zda v příslušném zdaňovacím období vůbec došlo k reálnému toku finančních prostředků.

Krajský soud se tak ztotožnil se závěry žalobce, že žalovaný z provedených důkazů, jejichž důkazní síla byla navíc značně oslabena dlouhým plynutím času, vyvodil závěry, které nebyly těmito důkazy dostatečně podloženy. Žalovanému se tak výše uvedeným způsobem nepodařilo prokázat, že by zde ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu existovaly skutečnosti, které by vyvracely věrohodnost, průkaznost a správnost žalobcových tvrzení a jím předložených listin. I tato žalobní námitka proto byla shledána důvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

Z výše uvedených důvodů tak krajský soud shledal žalobu důvodnou, a proto napadená rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. S ohledem na dosavadní postup žalovaného, který v dalším řízení nerespektoval vyslovené právní závěry soudů a nepřistoupil ke zrušení vydaných dodatečných platebních výměrů, krajský soud přistoupil i ke zrušení prvostupňových správních rozhodnutí, dodatečných platebních výměrů, k jejichž vydání ve věci vůbec nemělo dojít a daň z příjmů žalobci za zdaňovací období let 1998, 1999 a 2000 neměla být z výše uvedených důvodů doměřena.

Výrok o náhradě nákladů řízení je pak odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 9 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení v celkové výši 5 808 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu advokáta, JUDr. Tomáše Hübnera, za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a písemné podání soudu ve věci samé - podání žaloby) dle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012, ve výši 4 200 Kč (2 x 2 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, byla částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů zvýšena o částku 1 008 Kč odpovídající příslušné výši daně z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku 14 808 Kč. Ke splnění povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Plzni dne 31. července 2014

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu