



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **FRODL GROUP, s.r.o.**, se sídlem ve Vlčkovcích 33, Praskačka, zast. společností UNTAX, s.r.o., se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 13. září 2011, čj. 5092/11-1300-601383, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do dodatečných platebních výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006 a říjen, listopad a prosinec 2007, včetně povinnosti uhradit penále a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil.

Žalobkyně vyslovila nesouhlas s postupem žalovaného, který neuznal její nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z přijatého plnění ze služeb poskytnutých společností JH komplet agency, s.r.o., dle smlouvy uzavřené k datu 9. 1. 2006. Žalovaný dle žalobkyně dospěl k nesprávným skutkovým závěrům, na nichž vybudoval nesprávný závěr právní.

Žalobkyně upozornila, že poskytnutí služeb prokazuje řada přímých důkazů. Správce daně totiž v rámci důkazního řízení vybral podle své volné úvahy sedm obchodních partnerů žalobkyně a u nich pak formou výslechů zjišťoval, zda služby skutečně byly poskytnuty. Žalobkyně pak v žalobě konstatovala stručně obsah svědecké výpovědi a následně hodnotila, zda svědecká výpověď spolupráci potvrdila či alespoň nevyloučila. Současně se vyjádřila i ke stanovisku žalovaného ke každé provedené výpovědi a vyjádřila s ním nesouhlas s tím, že svědecké výpovědi provedení služeb buď přímo prokazují, v horších případech nevylučují. Žalobkyně v žalobě rovněž uvedla i nepřímé důkazy, a to smlouvu o zprostředkování ze dne 9. 1. 2006, doklad o zaplacení služeb, plnou moc ze dne 9. 1. 2006, pověření ze dne 10. 1. 2006, dohodu o ukončení smlouvy ze dne 28. 4. 2007 a předávací protokol o předání prostředků podpory pro zákazníky.

Dále žalobkyně konstatovala, že skutečným důvodem dodatečného doměření daňové povinnosti je dle jejího názoru skutečnost, že společnost JH komplet agency, s.r.o., pravděpodobně nesplnila své daňové povinnosti vyplývající z jejich obchodů. Dodatečné zvýšení její daňové povinnosti pak žalobkyně považovala za nezákonný trest za porušení povinností třetích osob. Žalobkyně upozornila, že není odpovědná za jednání třetích osob a za případné neplnění jejich povinností. Odkázala přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora. Zdůraznila přitom zásadu, že správce daně je povinen dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností.

Žalobkyně rovněž upozornila na to, že pokud uzavřela smlouvu o provádění služeb dne 20. 3. 2006 i s J. F., jednalo se pouze o smlouvu rámcovou, podle níž bylo, jak je ostatně patrné i z účetnictví, účtováno pouze nájemné za prostor skladu ve Vlčkovcích a v Březhradu a nájemné za kancelářské prostory na třídě ČSA. Považovala proto za zřejmé, že J. F. nevykonával stejné služby jako společnost JH komplet agency, s.r.o. Žalobkyně rovněž žalobou zpochybnila způsob výslechu svědka O. H.. Uvedla, že nemůže být nikterak překvapivé, že s odstupem pěti let si tento svědek nedokáže na předmět smluv či zmocnění přesně rozpomenout.

Žaloba rovněž upozornila na neprovedení výslechu pana D., jakožto osoby odpovědné za účetnictví žalobkyně, a dále pana C., jenž by mohl objasnit, jakým způsobem se žalobkyně seznámila se Z. K..

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že z průběhu daňového řízení a z obsahu odvolání lze dovozovat snahu žalobkyně neoprávněně uplatnit nárok na odpočet daně a pokusit se k tomu účelu zneužít právo. A to dokonce po dvou liniích. Na jedné straně se snažila prezentovat daný případ jako standardní

přijaté zdanitelné plnění, splňující všechny předpoklady zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), pro uplatnění nároku na odpočet daně, a na druhé straně se snažila přimět správce daně k tomu, aby logické uvažování nahradil černobílým „dokazováním“ dle navržených představ o aplikaci jednotlivých ustanovení § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Dále žalovaný provedl hodnocení jednotlivých důkazních prostředků. Ke smlouvě o zprostředkování ze dne 9.1.2006 uzavřené mezi žalobkyní a JH komplet agency, s.r.o., uvedl, že vznikla za neobvyklých okolností, neboť jednatel žalobkyně podepsal smlouvu se společností, kterou neznal a jejíhož jednatele po celou dobu účinnosti smlouvy neviděl. Jednatelé smluvních stran se poprvé viděli až v průběhu daňového řízení v roce 2010, tj. 3 roky po ukončení účinnosti předmětné smlouvy. Jednatel žalobkyně, J.F., ve věci předmětné smlouvy jednal pouze se Z. K., který nebyl zaměstnancem společnosti JH komplet agency, s.r.o., a po celou dobu účinnosti smlouvy s ní neměl ani žádný smluvní vztah. Smlouva obsahuje neobvykle výhodné podmínky pro zprostředkovatele. Odměna pro něho byla stanovena v intervalovém rozpětí 10 až 20% z objemu prodeje, kritériem pro její přiznání byla „lukrativnost obchodního případu“, aniž by bylo specifikováno, v čem tato lukrativnost spočívá a jakým způsobem bude stanoveno konkrétní procento odměny. Odměna nebyla vázána na splnění jakýchkoliv podmínek a mohla být vyplacena i v případě, že by objem obchodu poklesl. Předmětná smlouva dle žalovaného pouze deklaruje, co měl zprostředkovatel pro žalobkyni vykonat, nepotvrzuje však přijetí zdanitelných plnění, na jehož základě by si mohla žalobkyně uplatnit nárok na odpočet DPH.

Dále žalovaný k sedmi předloženým fakturám konstatoval, že pouze deklarují, jaké služby měly být poskytnuty, ale nejsou dokladem o jejich uskutečnění a tedy ani dokladem o přijetí plnění, na jejichž základě by si žalobkyně mohla uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

Dále žalovaný ze smlouvy o provádění služeb ze dne 20. 3. 2006 mezi žalobkyní, zastoupenou jednatelem J. F., a zhotovitelem, J. F., zjistil, že předmět této smlouvy je téměř shodný jako ve shora uvedené smlouvě o zprostředkování, kterou žalobkyně uzavřela se společností JH komplet agency, s.r.o., (zprostředkování, poradenství, konzultační činnost při kooperaci, zprostředkování zakázek na základě dlouhodobých vztahů s odběrateli a vypracování nabídkových podkladů). Obě smlouvy se kryjí i časově.

Žalovaný konstatoval, že správce daně vyslechl celkem 9 navržených svědků, kteří s výjimkou K. S. ve svých výpovědích potvrdili, že Z. K. s nimi v letech 2006 a 2007 spolupracoval. K nim žalovaný konstatoval, že zatímco Z. K. při svém výsledku jako svědek uvedl, že problematice činnosti žalobkyně (tedy tomu, co měl propagovat) vůbec nerozumí a ve všem se musel telefonicky dotazovat, někteří vyslechnutí svědkové jej označili za špičkového odborníka v daném oboru, se kterým mohli řešit i obtížné technické problémy (viz např. svědek O. F.). V rozporu s výše uvedeným svědectvím bylo i hodnocení odborných schopností Z. K. žalobkyní. Žalovaný uvedl, že výpovědi svědků nelze hodnotit jednotlivě, ale jako

celek v kontextu všech souvislostí a jako celek se pro nevěrohodnost důkazem pro tvrzení žalobkyně o přijetí předmětného zdanitelného plnění nestaly.

Svědék Z. K., jak žalovaný dále uvedl, vypověděl, že činnost vykonával za společnost JH komplet agency, s.r.o., zcela zdarma, údajně jako protislužbu za údajnou pomoc při údajném dovozu klokaního masa z Austrálie v minulosti. Společnost JH komplet agency, s.r.o., neměla žádné zaměstnance a jeho vztah k ní nebyl upraven žádnou dohodou. Na dotaz správce daně ohledně spolupráce si vzpomněl pouze na dvě jména odběratelských firem, na jediné jméno osoby z těchto společností a na jednu stavbu, přestože měl po dobu téměř dvou let (2006 až 2007) osobně zajišťovat servisní činnost pro celou klientelu, tj. 33 společností. Neznal způsob stanovení provize, kterou podle něho určoval J. F.. Potvrdil, že má živnostenské oprávnění, ovšem na zcela jinou činnost, než kterou měl pro žalobkyni vykonávat. Potvrdil, že se jednatele žalobkyně a společnosti JH komplet agency, s.r.o., nikdy nesetkali. Ke smlouvě o zprostředkování ze dne 9.1.2006 vypověděl s nejistotou, že ji měl podepisovat za JH komplet agency, s.r.o., O. H., ovšem nikoliv současně s jednatelem J. F.. K servisní činnosti, kterou měl vykonávat, vypověděl, že mu zabrala cca 20 hodin času týdně a cestovní náklady hradil ve vlastní režii. Při této činnosti se věnoval současně i dalším činnostem.

Dále žalovaný uvedl, že společnost JH komplet agency, s.r.o., není kontaktní a úmyslně neplní vůči státu své daňové povinnosti a vystavuje faktury, z nichž neodvádí daň z přidané hodnoty na výstupu. V případě uplatňování nároku na odpočet daně na základě jí vystavených faktur, vydávaných za „daňové“ doklady, dochází k porušení principu daňové neutrality. Proto považoval za zcela legitimní požadavek správce daně ověřit si před případným uznáním oprávněnosti nároku na odpočet daně, zda předmětná fakturovaná plnění byla deklarovaným odběratelem skutečně přijata. Žalovaný neshledal v postupu správce daně při zjišťování objektivní pravdy v daném případě žádnou namítanou libovůli. Dále konstatoval, že se správce daně v procesu dokazování pohyboval v zákonných hranicích a že ve zprávě o daňové kontrole svůj postup dostatečně a logicky odůvodnil. Již od počátku kontroly prověřoval podezření, že spolupráce žalobkyně s JH komplet agency, s.r.o., nebyla prováděna za účelem, za který byla formálně vydávána, ale že pravým účelem bylo vědomé obohacení obou účastníků této spolupráce formou krácení daní, resp. neoprávněného uplatnění nároku na odpočet daně. K naplnění institutu zneužití práva není nutnou podmínkou, že účastník obchodu věděl, tedy musel vědět, postačující podmínkou je, že vědět za daných okolností měl. Z těchto výchozích předpokladů je třeba posuzovat proces dokazování, resp. hodnocení důkazních prostředků správcem daně. Při popisovaných transakcích, při kterých dochází ke zneužití práva, jsou prováděny jednotlivé kroky, které nemusí být a nebývají samy o sobě nelegální a jsou prováděny osobami, které se na uvedených transakcích podílejí vědomě a vypovídají o nich proto ve vzájemné shodě. Při hodnocení jednotlivých kroků samostatně proto nemusí být zřejmé rozpory ve výpovědích, rozpory mezi formálními dokumenty (smlouvy, faktury, platby apod.) navzájem nebo rozpory těchto dokumentů s tvrzenými skutečnostmi. Správce daně tak důvodně dospěl k závěru, že byl shromážděn takový počet důkazních prostředků, prokazujících, že transakce mezi žalobkyní a JH komplet agency, s.r.o., proběhly za

podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých, nelogických, při deklarovaném účelu pro žalobkyni nevýhodných.

K výpovědi svědka O. H., který byl jednatelem společnosti JH komplet agency, s.r.o., žalovaný uvedl, že tento svědek nebyl schopen odpovědět správci daně ani na otázku, co vůbec společnost JH komplet agency, s.r.o., pro žalobkyni vykonávala, neznal předmět této spolupráce, přestože řídil společnost. Ve všem odkazoval na p. K., a to přesto, že p. K. nebyl ke společnosti JH komplet agency, s.r.o., v žádném obchodním ani pracovně právním vztahu. Svědek H. nebyl schopen odpovědět na otázku týkající se počátku spolupráce mezi ním a p. K.. Potvrdil své podpisy na předmětných fakturách vystavených pro žalobkyni. Sdělil, že nijak nezajišťoval kontrolu plnění podmínek smlouvy o zprostředkování. Přestože potvrdil svůj podpis na plné moci pro p. K., nebyl schopen obsah plné moci pro tuto osobu upřesnit. Zástupce žalobkyně ve více případech zasahoval do průběhu prováděného výsledku a znemožňoval správci daně klást otázky týkající se činnosti JH komplet agency, s.r.o. K vedení účetnictví JH komplet agency, s.r.o., svědek přes námitku zástupce žalobkyně sdělil, že ho zajišťoval pan doktor D. a nějaká jeho účetní externí firma bez jakékoliv bližší identifikace. Uvedl, že účetnictví za roky 2006 a 2007 předal novému jednatele J. K.. Žalovaný tak uzavřel, že svědectví nepotvrdilo poskytnutí zprostředkovatelských služeb ani věrohodnost smlouvy uzavřené s žalobkyní.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že žaloba neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výrok rozhodnutí.

V replice k písemnému vyjádření k žalobě žalobkyně konstatovala, že správce daně ani žalovaný nikdy v průběhu daňového řízení nevznесли důvodné pochybnosti ohledně předložených důkazů, na žalobkyni tudíž nemohlo přejít důkazní břemeno. Upozornila, že řízení s ní nebylo vedeno korektně a bylo zatíženo již předem učiněnými závěry o tom, že její obchodní kontakt se společností JH komplet agency, s.r.o., je zatížen daňovým podvodem.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně uvedl, že spor spočívá v odlišném hodnocení provedených důkazů. Jak je patrné ze správního spisu, žalovaný podle své úvahy vybral a vyslechl svědky, kteří potvrdili, že byli v kontaktu se Z. K. a že předmětné služby byly shora uvedenou společností žalobkyni poskytnuty. Podle názoru žalobkyně žalovaný hodnotil důkazy iracionálně a tendenčně. Některé navržené důkazy dokonce neprovedl, konkrétně se pak jedná o výslech pana D. a pana C.. Dále zástupce žalobkyně uvedl, že důkazní břemeno na žalobkyni v daňovém řízení nepřešlo, neboť žalovaný své pochyby o uskutečnění služeb poskytovaných společností JH komplet agency, s.r.o., žalobkyni nikdy zákonným způsobem nesdělil. Proto žalobkyně nemohla pochyby obvyklým způsobem vyvracet. Žalovaný sám vybral a provedl jím zvolené důkazy, které prokázaly poskytování služeb společností JH komplet agency, s.r.o., žalobkyni, která vyhodnotila procesní situaci tak, že není nutné navrhopvat další důkazy. Zástupce žalobkyně proto navrhl zrušení napadeného rozhodnutí i jemu předcházejícího prvoinstančního rozhodnutí.

Pověřený pracovník žalovaného při nařízeném jednání odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádření žalovaného k žalobě. Zdůraznil, že setrvává na závěru, že žalobkyně nepřijala plnění od společnosti JH komplet agency, s.r.o., a poukázal na podstatné rozpory ve svědeckých výpovědích svědků K., F. a H..

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a usoudil následovně.

Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně vyloučil na základě výsledků daňové kontroly žalobkyni nárok na odpočet daně přidané hodnoty na vstupu ze služeb spočívajících ve zprostředkovatelské činnosti společností JH komplet agency, s.r.o. Žalovaný totiž dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno, dle něhož jí měly být uvedené služby poskytnuty a zpochybnil veškeré jí předložené a navržené důkazy, ať se již jednalo o důkazy listinné, tedy zprostředkovatelskou smlouvu ze dne 9. 1. 2006, daňové doklady, výpisy z bankovních účtů, plnou moc ze dne 9. 1. 2006, pověření pro Z. K. či dohodu o ukončení smlouvy či o svědecké výpovědi jednotlivých odběratelů. Naproti tomu měla žalobkyně zato, že důkazní břemeno unesla a svoje tvrzení prokázala.

Ze skutkových okolností krajský soud zjistil, že žalobkyně uzavřela dne 9. 1. 2006 s obchodní společností JH komplet agency, s.r.o., smlouvu o zprostředkování, jejímž předmětem byla správa a údržba klientských vztahů, marketing a obchodní komunikace a usilování o navýšení obrátu v odběrech produktů a to za sjednanou provizi. Žalobkyně pak na základě tohoto smluvního ujednání zmocnila danou společnost JH komplet agency, s.r.o., k jednání za účelem akviziční, marketingové a obchodní činnosti. Zprostředkovatelská činnost byla ukončena dohodou k datu 24. 8. 2007. Dále je zřejmé, že za účelem vyvrácení pochybností o uskutečnění zprostředkovatelských služeb provedl správce daně výslech několika svědků. Jednalo se především o svědka Z. K., který měl zprostředkovatelskou činnost pro žalobkyni jménem společnosti JH komplet agency, s.r.o., provádět a dále o výslechy svědků odběratelských společností.

Hodnocením jednotlivých důkazních prostředků dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť považoval za nesporné, že výpovědi šesti svědků poskytnutí služeb ze strany žalobkyně prostřednictvím Zdeňka Kutý potvrdily. Neztotožnil se s názorem žalovaného, který pravdivost a hodnověrnost výpovědí zpochybňoval. Krajský soud proto napadené rozhodnutí svým rozsudkem ze dne 19. 7. 2012, čj. 31Af 114/2011-52, zrušil a věc žalovanému ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. vrátil k dalšímu řízení.

Proti zrušujícímu rozsudku brojil žalovaný kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud rozhodnutí zdejšího soudu rozsudkem ze dne 29. srpna 2013, čj. 7 Afs 77/2012-31 zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud „se sice shodoval s krajským soudem v tom, že svědecké výpovědi svědčí spíše ve prospěch tvrzení účastnice řízení, že společnost JH komplet agency, s. r. o. sjednané služby prostřednictvím Z. K. poskytla, ale současně nelze pominout

správnost stěžovatelových závěrů, že dílčí rozpory v jednotlivých výpovědích vzbuzují pochybnosti, zda byla fakturovaná plnění poskytnuta. Tyto pochybnosti však nejsou dostatečně silné na to, aby správce daně mohl dospět k závěru, že se fakturovaná plnění neuskutečnila. Proto je třeba hodnotit i další skutečnosti, které vyšly při daňové kontrole najevo, jakož i povahu a okolnosti obchodního vztahu mezi účastnicí řízení a společností JH komplet agency, s. r. o. a také mezi Zdeňkem Kutou a společností JH komplet agency, s. r. o. V tomto směru se nejedná o polemiku, co jsou a nejsou standardní a nestandardní okolnosti uzavření smlouvy, jak se domnívá účastnice řízení, ale o posuzování, zda byla s ohledem na všechny souvislosti uváděná plnění použita pro uskutečnění ekonomické činnosti účastnice řízení.“

Nejvyšší správní soud tak dospěl k nepochybnému závěru, že „jednání Z. K. a O. H., resp. společnosti JH komplet agency, s. r. o., bylo vedeno snahou o uskutečnění podvodu na DPH. V tomto směru jsou také relevantní výpovědi Z. K. i v jiných případech, které ve svém rozhodnutí zmínil finanční úřad. Ty se totiž týkají činností, které měl Z. K. vykonávat ve stejné době, ve které měl vyvíjet zprostředkovatelské aktivity vůči odběratelům účastnice řízení, pro společnost DYNAMIC TRADING...Zásadní nesrovnalosti tak existují nejen ohledně zahájení a průběhu spolupráce mezi účastnicí řízení, společností JH komplet agency, s. r. o. a Z. K., ale i ohledně ukončení této spolupráce. Závěr, že vše probíhalo spontánně a bez patřičné komunikace, je z pohledu ekonomické obchodní logiky absurdní.“

Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedené „ztotožňuje se závěry stěžovatele, že bylo shromážděno dostatečné množství důkazů, které prokazují, že obchodní vztah mezi účastnicí řízení a JH komplet agency, s. r. o., probíhal za podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých, nelogických, a při deklarovaném účelu pro účastnici řízení značně nevýhodných. V souhrnu je vyloučena možnost, že tyto neobvyklé podmínky byly důsledkem nedbalosti, neznalosti, náhody či chybného rozhodnutí v rámci běžného podnikatelského rizika. Logickým závěrem finančního úřadu a stěžovatele pak bylo, že v daném případě došlo k pokusu o zneužití práva - podvodu na dani ze strany účastníků těchto transakcí. Výše uvedené pochybnosti považuje Nejvyšší správní soud za natolik podstatné, že ve svém souhrnu jsou s to zpochybnit, že fakturovaná plnění byla účastnicí řízení společností JH komplet agency, s. r. o. skutečně poskytnuta. Jednání účastnice řízení zároveň dokládá, že se na podvodném jednání buď podílela, nebo o něm přinejmenším věděla, nebo vědět mohla a měla. Tyto pochybnosti nebyly účastnicí řízení vyvráceny. Finanční úřad ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 29. 4. 2010, č. j. 143754/10/228602602724 poukázal na všechny zásadní nesrovnalosti ve výpovědích svědků, na okolnosti uzavření a realizace smlouvy o zprostředkování včetně charakteru činnosti, kterou měl Z. K. vykonávat. V odpovědi na tuto výzvu se účastnice řízení vyjádřila k jednotlivým pochybnostem, že nemají takovou sílu, aby vyvrátily dosud známé důkazní prostředky o činnosti Z. K.. Jednala v souladu s právními předpisy, v rámci smluvní volnosti a závěry finančního úřadu označila za přepjatý formalismus. V daném případě tak finanční orgány dostatečně zjistily skutkový stav. Postup účastnice řízení při uzavírání smlouvy o zprostředkování, její další jednání a zejména pak vyplácení odměny společnosti JH

komplet agency, s. r. o. je nejen nestandardní, ale natolik podezřelý, že tyto skutečnosti zpochybňují její nárok na uplatnění výdajů. Podezření, že předmětné faktury za zprostředkování služeb jsou pouze fiktivní, bylo potvrzeno provedenými důkazy. Stěžovatel ve svém rozhodnutí nepominul výsledky svědků, jak uvádí krajský soud, ale vyhodnotil je v souvislosti se všemi provedenými důkazy a zjištěnými skutečnostmi. Jedině takový postup přitom umožňuje postihnout pokusy o podvod na dani, které, jak již bylo uvedeno, jsou podpořeny formálně bezchybnými listinami nebo konzistentními výpověďmi svědků. Stěžovateli se podařilo zpochybnit pravdivost a hodnověrnost svědeckých výpovědí zčásti nesrovnalostmi, které se v nich objevily, ale především dalšími zjištěnými skutečnostmi týkajícími se vztahu mezi účastnicí řízení, společností JH komplet agency, s. r. o. a Z. K.. Kasační stížnost je proto v tomto směru důvodná.“

V nově otevřeném řízení před krajským soudem předložila žalobkyně další doplnění právní argumentace. Uvedla v něm, že s ohledem na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR a s ohledem na dále uvedenou argumentaci považuje za nezbytné, aby zdejší soud rozsudkem žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc s patřičnými pokyny, jejichž obsah a důvody jsou naznačeny dále, vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Z názoru Nejvyššího správního soudu učinila závěr, že plnění bylo žalobkyni společností JH komplet agency, s.r.o., na základě v řízení provedených důkazů poskytnuto a zároveň, že poskytnutí tohoto plnění nebylo správcem daně ani žalovaným vyvráceno. Uvedla, že Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku přišel se zcela rozporuplným závěrem, dle něhož uvedené pochybnosti považoval za natolik podstatné, že ve svém souhrnu jsou s to zpochybnit, že plnění fakturovaná účastnicí řízení byla společností JH komplet agency, s.r.o., skutečně poskytnuta. Žalobkyně tak považovala za nutné, aby v řízení před zdejším soudem byly provedeny další důkazy, tedy výsledky všech reprezentantů právnických osob, kterým žalobkyně skrze JH komplet agency, s.r.o., prostřednictvím Z. K. poskytovala služby. Konkrétně pak žalobkyně navrhuje, aby v řízení před soudem či v řízení daňovém bylo vyslechnuto těchto 21 svědků, které přesně identifikovala. Navrženým důkazem je možné dle jejího mínění prokázat či vyvrátit, že plnění fakturovaná společností JH komplet agency, s.r.o., žalobkyni byla, či nebyla skutečně poskytnuta, resp. zda byla fiktivní či nikoli. V této věci bylo vedeno dokazování jen u některých správcem daně namátkou vybraných společností a tato okolnost tedy není dostatečně zjištěna. Proto žalobkyně považuje za nezbytné tyto důkazy provést, aby mohl být závěr o tom, zda plnění skutečně poskytnuta byla, či nebyla, učiněn kvalifikovaně. Dále žalobkyně uvedla, že Nejvyšší správní soud vůbec nevysvětlil, z čeho usuzuje na "nestandardnost chování". Je proto dle žalobkyně nezbytné v této věci provést dokazování, které dosud nebylo provedeno ani v řízení daňovém, ani v řízení před správními soudy. Pakliže by dokazování provedeno nebylo, zůstal by závěr Nejvyššího správního soudu zcela neodůvodněný. Žalobkyně navrhuje, aby jako důkaz v řízení před krajským soudem byl proveden důkaz listinou, a to konkrétně smlouvou o obstarání záležitostí uzavřenou dne 21. března 1994 mezi společností Adast Systems, a.s., a J. F., smlouvou o spolupráci uzavřenou dne 16. ledna 1997 mezi J. F. a společností AMIPOL, spol. s r. o., smlouvou o zprostředkování a spoluúčasti uzavřenou mezi J. F. a společností Autic a.s., a smlouvou

uzavřenou dne 6. června 2011 mezi společnostmi Guardian FRS, a.s., a AVV Management BV, Nizozemsko. Ze všech uzavřených smluv dle žalobkyně vyplývá, že sjednání plovoucí odměny v daném oboru pro obdobný předmět plnění není nic neobvyklého, stejně tak není nijak neobvyklé sjednat odměnu za činnost podle smlouvy ve výši 50% z hrubého zisku na předmětné transakci. Při hodnocení věci jak žalovaným, tak Nejvyšším správním soudem nebylo dle žalobkyně vůbec přihlédnuto k písemnému doplnění svědecké výpovědi Z. K. ze dne 26. srpna 2009 provedené před Finančním úřadem v Berouně. Svědek na základě svého příslibu doplnit svou svědeckou výpověď na základě záznamů uvedených v jeho diáři, učinil dne 7. září 2009 u Finančního úřadu v Hradci Králové podání, v němž uvedl jména osob a společností, se kterými v rámci své činnosti jednal a které dohledal ve svých poznámkách. Žalobkyně měla zato, že klíčové závěry Nejvyššího správního soudu nejsou založeny na důkazech (tedy nejsou prokázány), proto považovala za nezbytné vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení, aby prokázal, že žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty věděla nebo vědět měla. Nelze totiž v právním státě připustit, aby byl za nezákonné jednání jednoho subjektu trestán subjekt druhý, navíc když je druhému subjektu vina přisouzena nikoli na základě důkazů.

V písemném vyjádření k doplnění právní argumentace žalovaný odkázal na právní závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho zrušujícím rozsudku.

Krajský soud ve věci znovu nařídil jednání. Při něm zástupce žalobkyně konstatoval, že existují skutečnosti, které jsou sto zpochybnit, že plnění fakturovaná žalobkyni byla společností JH komplet agency, s. r. o., skutečně poskytnuta. Z odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je patrné, že zpochybňuje poskytnutí plnění jako takového. Žalobkyně proto k důkazu o poskytnutí plnění, tedy že plnění nebylo fiktivní, navrhla k doplnění právní argumentace vyslechnout reprezentanty všech společností, v souvislosti s nimiž byly společností JH komplet agency, s. r. o., žalobkyni poskytovány služby. Zdůraznila, že provedení tohoto důkazu navrhovala již v průběhu samotného daňového řízení a tedy se nejedná o žádné důkazní novum. Prvostupňový správní orgán při provádění důkazů nahodile vybral jen několik společností, jejichž reprezentanty vyslechl. Všichni vyslechnutí svědci poskytnutí plnění ve složených svědeckých potvrzích potvrdili s výjimkou jednoho, který z titulu svého pracovního zařazení žádné relevantní svědectví v dané věci poskytnout nemohl. Ostatně k obdobnému názoru dospěl i zdejší soud. Aby žalobkyně takovému, pro ni nepříznivému právnímu hodnocení (fiktivní plnění), mohla vůbec čelit, je nezbytné tyto důkazy provést buď v řízení před soudem nebo v řízení daňovém. V opačném případě by se žalobkyně takovým právním závěrům nemohla účinně bránit a je přesvědčena, že by byla zkrácena na svém Ústavou garantovaném právem na spravedlivý proces. V doplnění právní argumentace zároveň žalobkyně navrhla provedení důkazu listinami, konkrétně pak smlouvami, kterými má být prokázáno, že uzavřená smlouva se společností JH komplet agency, s.r.o., není „nestandardní“ jak neodůvodněně tvrdí Nejvyšší správní soud. Žalobkyně zdůraznila, že se jedná v řízení o naprosté novum, kterému neměla možnost dosud čelit a účinně se bránit. Proto je nutné věc vrátit k dalšímu řízení, aby v této věci provedl dokazování a vůbec mohly být učiněny relevantní právní závěry. Stejně jako v předchozím případě je žalobkyně přesvědčena, že opačným postupem by byla

zasažena na svém Ústavou garantovaném právu na spravedlivý proces. Z judikatury Evropského soudního dvora dle žalobkyně vyplývá, že status „věděl nebo měl vědět“ musí být takovému plátcí prokázán. Důkazní řízení v této věci dosud vedeno nebylo a žalobkyně se tomuto novému obvinění (právní kvalifikaci) neměla možnost bránit. Zástupce žalobkyně navrhl provedení důkazu správním spisem žalovaného, a to listinou nazvanou Doplnění mé svědecké výpovědi ze dne 26. 8. 2009, kterou správci daně zaslal svědek Z. K..

Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a ve světle shora prezentovaného závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu usoudil následovně.

Žalobkyně v průběhu řízení před krajským soudem i Nejvyšším správním soudem trvá na svém zásadním stanovisku, že společnost JH komplet agency, s.r.o., dostala požadavkům smlouvy o zprostředkování a prostřednictvím Z. K. prováděla správu a údržbu klientských vztahů, marketing a obchodní komunikace za účelem navýšení obrátu v odběrech produktů. Svého práva na zohlednění této činnosti v daňovém řízení se prvotně domáhala správní žalobou a po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu i dalším podáním - doplněním právní argumentace k původní žalobě. V ní vyslovila nesouhlas se závěry prezentované Nejvyšším správním soudem a navrhla provedení důkazů především ve formě výslechu 21 svědků. K celé projednávané věci i k uvedenému doplnění právní argumentace krajskému soud nezbyvá než konstatovat, že celé daňové i důkazní řízení v předmětné věci plynule přešlo v řízení před Nejvyšším správním soudem. Ten ke všem žalobním a potažmo kasačním námitkám zaujal jednoznačné stanovisko. Zdejšímu soudu nepřísluší o něm polemizovat, neboť je závazné pro konečný závěr v této sporné otázce.

Je tedy zřejmé, že krajský soud za této situace již nepovažoval další návrhy žalobkyně na doplnění dokazování za důvodné, a proto i v průběhu řízení návrh na výslechy svědků zamítl. Rovněž nepovažoval za důvodné provádět jakékoliv další dokazování. Lze pouze připomenout, že Nejvyšší správní soud se „ztotožňuje se závěry stěžovatele, že bylo shromážděno dostatečné množství důkazů, které prokazují, že obchodní vztah mezi účastnicí řízení a JH komplet agency, s. r. o., probíhal za podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých, nelogických, a při deklarovaném účelu pro účastnici řízení značně nevýhodných. V souhrnu je vyloučena možnost, že tyto neobvyklé podmínky byly důsledkem nedbalosti, neznalosti, náhody či chybného rozhodnutí v rámci běžného podnikatelského rizika. Logickým závěrem finančního úřadu a stěžovatele pak bylo, že v daném případě došlo k pokusu o zneužití práva - podvodu na dani ze strany účastníků těchto transakcí. Výše uvedené pochybnosti považuje Nejvyšší správní soud za natolik podstatné, že ve svém souhrnu jsou s to zpochybnit, že fakturovaná plnění byla účastnici řízení společností JH komplet agency, s.r.o., skutečně poskytnuta. Jednání účastnice řízení zároveň dokládá, že se na podvodném jednání buď podílela, nebo o něm přinejmenším věděla, nebo vědět mohla a měla. Tyto pochybnosti nebyly účastnicí řízení vyvráceny.“

Nejvyšší správní soud tedy na základě znalosti všech skutkových okolností věci dospěl k nepochybnému závěru, že daňová povinnost byla žalobkyni stanovena zákonně. Tento názor je konečný a zdejšímu soudu nepřísluší, aby na základě návrhů žalobkyně znovu otevíral důkazní řízení, neboť Nejvyšší správní soud vzal v úvahu všechny důkazy, jež tvořily obsah správního spisu, a při jejich hodnocení v žádném případě nehledával absenci důkazů dalších.

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení před krajským soudem žalobkyně úspěch neměla, žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a krajský soud ani nezjistil, že by mu nějaké takové náklady vznikly. Vzhledem k tomu bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

P o u č e n í :

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.

V Hradci Králové dne 31. října 2013

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu