



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 Vlčkovících 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 427/31 (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 20. 9. 2011, čj. 4956/11-1200-607208, t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 20. září 2011, čj. 4956/11-1200-607208 se zrušuje a věc se Odvolacímu finančnímu ředitelství v r a c í k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 11.412 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jejího zástupce.

Odůvodnění:

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 dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil.

V žalobě vyslovila nesouhlas s postupem správce daně a žalovaného, kteří neuznali do nákladů odpisy tří kusů kotvících automatů SPS TK 260, byť tento postup žalobkyně vyžadovala jak v průběhu daňové kontroly tak i v odvolacím řízení. Žalobkyně si pořízení automatů uplatnila rovnou do nákladů a zaúčtovala je na nákladový účet 504 000 – Prodané zboží. Tím dala najevo svou ekonomickou úvahu. Tuto úvahu měl správce daně následovat a nesprávně uplatněné náklady v plné výši moderovat a v nákladech tak ponechat nejvyšší možnou míru. Svůj názor podpořila žalobkyně judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 16. června 2008, čj. 9 Afs 122/2007-88). Žalobkyně rovněž nesdílela názor žalovaného, že by předmětné tři kusy kotvících automatů nebyly evidovány. Předložila soupis „Náradí 2006“, v němž tyto automaty byly uvedeny. Zdůraznila přitom, že součástí účetnictví jsou i tzv. podrozvahové evidence, za něž lze i tento soupis označit, takže zmíněné automaty byly u žalobkyně evidovány a to dokonce v účetnictví. Uvedla rovněž, že pokud by totiž kotvící automaty vyhodnotila jako dlouhodobý majetek a takto o něm účtovala, nemohla by se nikdy dopustit omylu spočívajícím v uplatnění celé vstupní ceny do nákladů. Dle jejího mínění měl být proto žalovaným přijat takový výklad právní normy, který respektuje zásadu in dubio pro libertate.

Další žalobní námitkou vyslovila žalobkyně nesouhlas s postupem žalovaného, který neuznal jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů příjem 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 vybuďoval 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 povinnosti 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 výsledku 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 výsledku 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 ve věci vyloučení nákladů za zprostředkovatelskou činnost poskytnutou společností JH komplet agency, s.r.o., žalovaný uvedl, že žalobkyně předložila smlouvu o zprostředkování ze dne 9. 1. 2006, doklad od společnosti JH komplet agency, s.r.o., č. 424/06, doklad o úhradě dokladu č. 424/06 – bankovní výpis č. 11/2006, plnou moc ze dne 9. 1. 2006, pověření pro pana K. od jednatele pana H. ze dne 10. 1. 2006, dohodu o ukončení smlouvy ze dne 24. 8. 2007 a předávací protokol o předání prostředků podpory pro zákazníky žalobkyně. K těmto důkazům žalovaný konstatoval, že nemohou prokázat, že se zprostředkovatelské služby uskutečnily. Dále uvedl, že pouhá tvrzení jednatele žalobkyně J. F. o poskytnutí servisních služeb společností JH komplet agency, s.r.o., a malá znalost obchodního partnera této společnosti a pana Z. K. neprokázala skutečné poskytnutí služeb a nerozptýlila setrvávající pochybnosti správce daně o tom, zda služby byly skutečně poskytnuty a zda vynaložené náklady na tyto služby sloužily žalobkyni k dosažení, zajištění a udržení jejich zdanitelných příjmů.

Ani svědeckou výpověď Z. K. neosvědčil žalovaný za důkaz o poskytnutí služeb, neboť svědek si z celého souboru 33 společností, u kterých měl zajišťovat servisní služby, vzpomněl na jména pouze 2 odběratelských společností, na jednu osobu, s kterou jednal a pouze na jednu stavbu zajišťovanou servisem, přestože po dobu téměř 2 let službu osobně poskytoval pro celou klientelu žalobkyně. Výpověď tak žalovaný považoval za nevěrohodnou, neboť služby pro žalobkyni poskytoval zdarma a k jeho tíži šly i cestovní náklady související s činností pro žalobkyni, což odporuje obchodním zvyklostem. Za nevěrohodné považoval i

svědkovo tvrzení o tom, že servis pro žalobkyni prováděl cca 20 hodin týdně, neboť správce daně zjistil, že se svědek současně zabýval další časově náročnou činností v jiných společnostech.

Dále správce daně provedl, jak žalovaný dále uvedl, výsledky zástupců odběratelských společností žalobkyně a oslovil devět svědků z odběratelských společností. K výpovědi svědka K. S. a A. K. uvedl, že jejich výpověď poskytnutí služeb nepotvrdila.

Svědecké výpovědi svědka L, M,, R, K,, J, P,, O, F,, Z, D, a M, T, označil žalovaný za nevěrohodné, výpověď svědka V. P. za nekonkrétní a neurčitou.

Žalovaný tak konstatoval, že výsledky svědků neprokázaly poskytnutí deklarovaných služeb a neodstranily pochybnosti správce daně, proto žalobkyni zaslal výzvu, v níž sdělil svoje podezření o tom, že předmětný obchodní vztah byl vytvořen pouze za účelem snížení základu daně. Správce daně požadoval předložení důkazních prostředků k prokázání služeb. Žalobkyně v odpovědi na výzvu navrhla výslech jednatele společnosti JH komplet agency, s.r.o., O. H.. Ani tato výpověď dle žalovaného neosvědčila, že činnosti uváděné ve smlouvě, dokladu č. 424/06, tvrzené jednatelem žalobkyně a uvedené panem K. byly skutečně poskytnuty, neboť svědek jako jednatel společnosti poskytující služby neuvedl žádné informace o tom, co jeho společnost pro žalobkyni vykonala, nevěděl, jak byla jeho společnost za tuto činnost odměňována, ve všem se odkazoval na výpověď pana K., tj. na osobu bez jakéhokoli smluvního vztahu ke společnosti a dále nevěděl, která společnost zajišťovala účetnictví společnosti JH komplet agency, s.r.o., přestože za ně byl zodpovědný.

Dále žalovaný konstatoval, že u společnosti JH komplet agency, s.r.o., došlo ke změně jednatele, kdy O. H. byl nahrazen J. K.. Z důvodu nekontaktnosti nového jednatele pana J. K. se správci daně místně příslušného společnosti nepodařilo zahájit u této společnosti daňovou kontrolu. Nekontaktní byl i bývalý jednatel O. H., s kterým se správce daně marně snažil zahájit daňovou kontrolu. Dále žalovaný zjistil, že na nového jednatele společnosti JH komplet agency, s.r.o., J. K. bylo převedeno jednatelství i dalších společností a rovněž Z. K. byl společníkem dalších společností. Uzavřel tedy, že pánové H., K. a K. se angažovali ve společnostech, které byly nekontaktní, nebylo k dispozici jejich účetnictví a nebylo možné u nich ověřit hospodářské a účetní operace, nelze mít tyto osoby za věrohodné a za věrohodné nelze mít ani jejich svědecké výpovědi.

Žalovaný rovněž zjistil, že činnosti obsažené ve smlouvě a údajně poskytované společností JH komplet agency, s.r.o., se shodují s činnostmi obsaženými ve smlouvě o provádění služeb, uzavřené s J. F., jednatelem žalobkyně a jejich poskytnutí žalobkyni nebylo správcem daně

zpochybněno. Náklady vynaložené dle smlouvy tak žalovaný shledal duplicitními, což v souvislosti s tím, že žalobkyně neprokázala jejich přijetí, a jejich poskytnutí nepotvrdil jednatel společnosti, pan H., nasvědčuje tomu, že služby skutečně poskytnuty uvedenou společností nebyly.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že se námitkou dotýkající se zohlednění ročního zrychleného odpisu ve zdaňovacím období roku 2007 nezabýval, neboť v odvolání ze dne 14. 3. 2011 a jeho doplnění ze dne 16. 3. 2011 žalobkyně neuplatnila v této záležitosti k roku 2007 žádné námitky. V odst. II. Doplnění odvolání uplatňovala námitky proti zjištěním správce daně ve věci jednorázového uplatnění hmotného majetku do daňových nákladů a nezohlednění ročního zrychleného odpisu tohoto majetku pouze pro rok 2006. Nově uplatněná námitka v žalobě proto není dle žalovaného důvodná. K otázce neprokázání poskytnutí služeb společností JH komplet agency, s.r.o., žalovaný uvedl, že bylo pouze na žalobkyni, aby k prokázání svých tvrzení předložila důkazní prostředky. Konstatoval rovněž, že jestliže jeden důkaz poskytnutí služeb potvrdí, nemusí znamenat, že při hodnocení dalších důkazů v jejich vzájemné souvislosti musí být tvrzené služby prokázány.

V replice k písemnému vyjádření k žalobě žalobkyně uvedla, že správce daně byl povinen odpisy uplatnit, neboť jej stíhá povinnost stanovit základ daně a daň správně. K otázce poskytnutých služeb pak konstatovala, že správce daně ani žalovaný nikdy v průběhu daňového řízení nevznесли důvodné pochybnosti ohledně předložených důkazů, na žalobkyni tudíž nemohlo přejít důkazní břemeno.

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.. Žalobkyně tak dle jeho názoru porušila ustanovení zákona o

dani z příjmu, když si jednorázově do nákladů zahrnula výdaje na pořízení hmotného majetku.

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 z nákladů žalobkyně částku, jež měla představovat výdaje za poskytnutí 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 výsledky 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 Z. K. potvrdily. Neztotožnil se s názorem žalovaného, který pravdivost a hodnověrnost výpovědí zpochybňoval. Krajský soud proto napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 19. července 2012, č.j. 31Af 119/2011-83 zrušil a věc žalovanému ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. vrátil k dalšímu řízení.

K žalobní námitce týkající se uplatnění odpisů třech kusů kotvících automatů do daňově uznatelných nákladů považoval krajský soud za nepochybné, že žalobkyně předmětné kotvící automaty ve svém účetnictví evidovala a dokonce jednorázově, tudíž chybně, uplatnila do daňových nákladů. Jednalo se přitom o náklady, které žalobkyně prokazatelně vynaložila. Na tuto skutečnost nelze zcela rezignovat a tyto výdaje nezohlednit. Považoval rovněž za nepochybné, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly i v podaném odvolání daňové odpisy skutečně

uplatňovala. Správce daně i žalovaný tak byli povinni tuto skutečnost při stanovení daňové povinnosti zohlednit. Krajský soud proto napadené rozhodnutí ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. i z tohoto důvodu zrušil a věc žalovanému 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 Z. K. 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 podezřelé, 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.“

K otázce odpisu kotvících automatů Nejvyšší správní soud uvedl, že nemohl napadený rozsudek meritorně přezkoumat, neboť žalobkyně tuto námitku ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007 neuplatnila.

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 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., 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 společností 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 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 svědectvích 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 krácena na svém Ústavou garantovaném právu 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 podle názoru žalobkyně věc vrátit žalovanému 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 druhého 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.

Důvodem, proč krajský soud zrušil napadené rozhodnutí, byla žalobní námitka týkající se uplatnění odpisů třech kusů kotvících automatů. K této otázce se krajský soud vyjádřil již v předcházejícím přezkumném řízení a na svém stanovisku nadále setrvává. K věci uvádí, že v nově otevřeném řízení se žalovaný bude rovněž zabývat otázkou daňově uznatelných odpisů třech kusů kotvících automatů TK 260. Je pravdou, že se žalovaný danými náklady v odůvodnění napadeného rozhodnutí nezabýval, neboť nebyly součástí odvolacích námitek žalobkyně. Nicméně ze souběžně projednávané věci týkající se zdaňovacího období roku 2006 vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 118/2011 je tomuto soudu známo, že žalobkyně předmětné kotvící automaty ve svém účetnictví evidovala a dokonce na základě této evidence si je jednorázově, tudíž chybně, uplatnila do daňových nákladů. Jednalo se přitom o náklady, které žalobkyně prokazatelně vynaložila. Krajský soud tak ve shora uvedené věci vedené pod sp. zn. 31 Af 118/2011, v souladu se závaznou judikaturou Nejvyššího správního soudu, dospěl k závěru, že při stanovení základu daně a daně

je nutno tyto výdaje zohlednit. K tomuto závěru dospěl i po zjištění, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly daňové odpisy skutečně uplatňovala. Žalovaný tak v novém řízení vezme tuto skutečnost v úvahu a dále posoudí, jaký vliv bude mít na stanovení daňové povinnosti žalobkyně v projednávaném zdaňovacím období roku 2007. Bude přitom vycházet i ze závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 29. 8. 2013, čj. 7 Afs 77/2012-31, a potažmo i rozsudku zdejšího soudu vedeného pod sp. zn. 31 Af 118/2011.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měla úspěch žalobkyně. Jejími důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 4 úkony právní služby po 2 100 Kč, a to převzetí zastoupení, sepsání žaloby, doplnění právní argumentace a účast při projednání věci před soudem a 2 úkony po 3 100 Kč, a to doplnění právní argumentace a účast při projednání věci před soudem (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu). Krajský soud nepřiznal žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení za nahlížení do spisu včetně cestovného, neboť tento úkon je považován za součást přípravy zástupce k soudnímu jednání (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, čj. 2AZs 249/2004-60). Dále krajský soud přiznal žalobkyni nárok na úhradu 6 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. To vše včetně DPH. Žalobkyně měla v projednávané věci úspěch pouze částečný. Krajský soud jí tak přiznal právo na náhradu nákladů řízení odpovídající úspěšnosti pouze jedné žalobní námítky (§ 60 odst. 1, věta druhá s.ř.s.). Cestovné k soudním jednáním z Prahy do Hradce Králové a zpět krajský soud přiznal žalobkyni v řízení vedeném pod sp. zn. 31 Af 118/2011, které probíhalo ve stejný den. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

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

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

lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Hradci Králové dne 31. října 2013

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu