



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **FRODL GROUP, s. r. o.** se sídlem Vlčkovice 33, Praskačka, zastoupena společností UNTAX, s. r. o., se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 7. 2012, č. j. 31 Af 114/2011 - 52,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 7. 2012, č. j. 31 Af 114/2011 - 52, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 19. 7. 2012, č. j. 31 Af 114/2011 - 52, zrušil Krajský soud v Hradci Králové rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „stěžovatel“) ze dne 13. 9. 2011, č. j. 5092/11-1300-601383, a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Stěžovatel zrušeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně (dále jen „účastnice řízení“) a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „finanční úřad“) ze dne 15. 2. 2011, č. j. 49964/11/228912606271, č. j. 50237/11/228912606271, č. j. 50290/11/228912606271 a č. j. 50319/11/228912606271, kterými byla účastnici řízení dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) včetně penále za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2006 a měsíce říjen až prosinec 2007 v celkové výši 869.359 Kč.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k závěru, že listinné důkazy i svědecké výpovědi svědčí ve prospěch tvrzení účastnice řízení, že jí společnost JH komplet agency, s. r. o. prostřednictvím Z. K. poskytla sjednané služby a že účastnice řízení zdanitelná plnění přijala. Stěžovateli se nepodařilo zpochybnit pravdivost a hodnověrnost výpovědí, podle kterých byl Z. K. s odběrateli účastnice řízení v kontaktu, snažil se jim zajistit servisní služby či dodávky materiálu, dbal na to, aby se službami účastnice řízení byli spokojeni, eventuálně se vyjadřoval i k technickým parametrům materiálu. Tyto svědecky podložené skutečnosti nemohl stěžovatel vyvrátit svými úvahami o nesrovnalostech ve výpovědích svědků týkajících se úrovně technických znalostí Z. K. a neschopnosti svědků přesně určit období spolupráce. Jakkoliv lze podle krajského soudu pochybnosti stěžovatele považovat za částečně důvodné, nelze přejít bez

povšimnutí, že svědci, kteří byli vybráni finančním úřadem, shodně spolupráci potvrdili. Je tak zjevné, že Z. K. jménem společnosti JH komplet agency, s. r. o. práci ve formě služeb odváděl. Protože rozsah poskytovaných služeb zůstal neobjasněn, bylo povinností finančního úřadu a stěžovatele provedené práce posoudit ve vztahu k výši odměny. Stěžovatel dospěl ke svému rozhodnutí na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu a v důsledku nesprávného hodnocení důkazů. Jeho závěr, že účastnice řízení neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění spočívajícího ve zprostředkovatelské činnosti, tak nelze akceptovat. Lze sice připustit, že postup účastnice řízení při uzavírání smlouvy o zprostředkování a na ně navazující úkony nejsou zcela standardní, nicméně povinností správce daně je přihlídnout ke všem skutečnostem, které vyjdou najevo tak, aby daňová povinnost byla stanovena co nejpřesněji. Nepřísluší mu opomíjet výsledky svědků, které jednoznačně svědčí ve prospěch tvrzení účastnice řízení.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž uplatnil důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti poukázal na to, že hodnotil předložené důkazní prostředky jednotlivě a ve vzájemné souvislosti podle zásad obsažených v ust. § 8 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“) a při souhrnném vyhodnocení důkazních prostředků dospěl k závěru, že deklarované zprostředkovatelské (servisní) služby účastnici řízení poskytnuty nebyly. Proto nárok na odpočet daně neuznal. Nesdílí názor krajského soudu ohledně prokázání zprostředkovatelské činnosti některými svědeckými výpověďmi ani závěr, že není jasné, v jakém rozsahu účastnice řízení tyto služby přijala. Výpovědi svědků z důvodu rozporů a míry neurčitosti neprokazují, že zprostředkovatelské služby byly poskytnuty. Některé sice svědčily ve prospěch účastnice řízení v tom smyslu, že poskytnutí zprostředkovatelských služeb nevylučovaly, nicméně nelze je vyhodnotit izolovaně. Stěžovatel vedle svědeckých výpovědí přihlédl i k dalším okolnostem, které jsou v jeho rozhodnutí podrobně popsány, což krajský soud pominul. Výpovědi svědků tak nevyhodnotil správně, neboť se zabýval pouze částí provedených důkazních prostředků – výpovědí Z. K. a několika svědků z odběratelských společností. Krajský soud již nehodnotil např. výpověď jednatele účastnice řízení Josefa Frodla ohledně nestandardních okolností uzavření smlouvy se společností JH komplet agency, s. r. o., svědků K. S., A. K. a V. P. a výpověď jednatele společnosti JH komplet agency, s. r. o. Oldřicha Havlíčka. Svědci K. S. a A. K. při prvním výslechu uvedli, že Z. K. neznají. Krajský soud v odůvodnění rozsudku nezmínil obsah a hodnocení výpovědi svědka Oldřicha Havlíčka, který nebyl schopen správcem daně odpovědět na otázku, co vlastně společnost JH komplet agency, s. r. o. pro účastnici řízení vykonávala. Stěžovatel vyjádřil také nesouhlas s hodnocením výpovědi svědka Z. K., zejména v tom, že měl podrobně popsat jednání s určenou klientelou s odkazem na protokol o ústním jednání ze dne 26. 8. 2009 a že mohl odborné technické znalosti postupně získávat od zástupce účastnice řízení. Krajský soud tímto předjímá budoucí možný stav, avšak nehodnotí aktuální skutečnost. Dále rovněž uvedl, že tento svědek neřešil technické záležitosti, což je v rozporu s výpověďmi jiných svědků, na které se krajský soud v odůvodnění odvolává. Zjevný rozpor v hodnocení výslechných svědků Z. K., J. P. a O. F. je z odůvodnění rozsudku zřejmý. Podle stěžovatele je výpověď Z. K. neurčitá, nekonkrétní a v souvislosti s hodnocením dalších svědeckých výpovědí neprokazuje poskytnutí zprostředkovatelských služeb společností JH komplet agency, s. r. o. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

Účastnice řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že krajský soud při hodnocení důkazů přihlédl jen k důkazům relevantním, tedy k důkazům, které s danou věcí mají souvislost. Svědek K. S. vypověděl, že sortiment, který nabízela účastnice řízení, resp. její zástupce Z. K., neměl na starosti a s dodavatelem nepřicházel do styku. Jeho svědectví s posuzovanou věcí tedy nijak nesouvisí. Podobně svědek A. K. uvedl, že s ohledem na své povinnosti ve společnosti a rozdělení kompetencí vůbec nemohl se Z. K. přijít do styku. Odkázal přitom na druhého

pokračování

jednatele Martina Tolknera, který se staral o sortiment dodávaný účastníci řízení. Ten ve své svědecké výpovědi spolupráci s účastníci řízení prostřednictvím Z. K. výslovně potvrdil. Stejně tak svědek V. P., uvedl, že si s ohledem na časový odstup bližší okolnosti obchodů nevybavuje, nicméně na otázku, zda zná Z. K., připustil, že by se mohlo jednat o zástupce účastnice řízení. Ani svědectví Oldřicha Havlíčka nebylo ohledně toho, zda byly služby fakticky poskytnuty či nikoli, relevantní, neboť osobně služby neposkytoval. Dále účastnice řízení uvedla, že v prvostupňovém řízení nečelila výzvě zpochybňující její tvrzení na základě důvodných pochybností, ale že finanční úřad o své vůli provedl důkazy a ty vyhodnotil. Důkazní břemeno na účastníci řízení za těchto okolností nepřešlo. Stěžovatel pak jen kostrbatě konstruuje rozpornost provedených důkazů. Příkladem může být hodnocení výpovědi Z. K., který sám sebe, pravděpodobně veden vrozenou skromností, označil za osobu nedisponující vynikajícími technickými znalostmi. Naproti tomu někteří svědci z řad zaměstnanců či statutárních orgánů odběratelů jeho odbornou erudici chválili. Závěr, že tento údajný rozpor má za následek nevěrohodnost svědectví Z. K., je podle účastnice řízení absurdní. Stěžovatel hodnotil důkazy izolovaně a nikoli ve vzájemných souvislostech a neodůvodněně polemizoval s tím, co jsou standardní a nestandardní okolnosti uzavření smlouvy popsáné ve vysvětlení jednatele účastnice řízení. Stěžovatel nepřinesl jediný důkaz, který by tezi o poskytnutí služeb jakkoli vyvrátil, nebo jen zpochybnil. Pak ve světle zásad formální logiky a zásad hodnocení důkazů jsou skutkové závěry krajského soudu správné. Proto účastnice řízení navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným, a tedy i stěžovatelem.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu uzavřela účastnice řízení dne 9. 1. 2006 smlouvu o zprostředkování se společností JH komplet agency, s. r. o. Tato společnost měla zajišťovat pro účastníci řízení činnost ve správě a údržbě klientských vztahů a marketingovou a obchodní komunikaci se 33 stávajícími dlouhodobými odběrateli účastnice řízení. Tato činnost měla spočívat v každodenním kontaktu s odběrateli, zajišťování servisní služby a dodávek stavebního materiálu, který účastnice řízení prodávala. Konkrétně se jednalo o kotvící systémy sloužící k přichycení izolačních materiálů na střechy. Společnost JH komplet agency, s. r. o. neměla žádné zaměstnance a zprostředkovatelskou činnost podle předmětné smlouvy měl vykonávat Z. K., a to zdarma na základě „gentlemanské dohody“ jako protislužbu za pomoc při dovozu klokaního masa z Austrálie v minulosti. Na základě sedmi vystavených faktur za zprostředkování si účastnice řízení uplatnila nárok na odpočet DPH v celkové výši 724.422 Kč (z toho 325.420 Kč ve IV. čtvrtletí 2006 a 399.022 Kč ve IV. čtvrtletí 2007). Protože finanční úřad měl pochybnosti, zda fakturovaná plnění byla skutečně přijata a použita pro uskutečnění ekonomické činnosti účastnice řízení, vyzval účastnici řízení k odstranění pochybností, což se jí však podle jeho názoru nepodařilo. Zároveň vyslechl několik svědků a shledal rozpory v jejich výpovědích, které spolu s dalšími nesrovnalostmi svědčí o tom, že účastnice řízení uplatnila nárok na odpočet DPH a pokusila se k tomu účelu zneužít právo. Finanční orgány obou stupňů dospěly ke shodnému závěru, že plnění bylo fiktivní povahy, a proto nelze nárok na odpočet DPH uplatnit. Smlouva o zprostředkování vznikla za neobvyklých okolností, obsahovala neobvykle výhodné podmínky pro zprostředkovatele a odměna nebyla vázána na splnění jakýchkoliv podmínek. Výpovědi

svědků, které částečně potvrzují, že předmětné plnění bylo poskytováno, nelze hodnotit jednotlivě, ale v kontextu všech souvislostí, kdy se jeví jako nevěrohodné.

Podle ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle ustanovení § 73 téhož zákona plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.

Sporným v dané věci je, zda se stěžovateli podařilo prokázat, že účastníci řízení nevznikl nárok na odpočet DPH, neboť se deklarované přijaté plnění neuskutečnilo. Podle krajského soudu byl sice postup účastnice řízení nestandardní, ale ne natolik, aby byl důvodem k takovým pochybnostem, které by vyvrátily svědecké výpovědi a listinné důkazy.

Pochybnosti o tom, že faktury vystavené za zprostředkování služeb jsou pouze fiktivní vznikly finančnímu úřadu z důvodu vysokých fakturovaných částek a také proto, že společnost JH komplet agency, s. r. o. neplnila své daňové povinnosti. Navíc se stejným způsobem projevovala i celá řada dalších účelově založených společností, převážně se sídlem na Seychelských ostrovech, v nichž působily stejné osoby jako ve společnosti JH komplet agency, s. r. o. a také Z. K.

Nejvyšší správní soud opakovaně vyslovil ve svých rozhodnutích závěr, že v případě uplatňuje-li plátce daně nárok na odpočet DPH, je důkazní břemeno ohledně skutečného přijetí zdanitelného plnění daně od jiného plátce daně na tomto plátcí. V daňovém řízení má daňový subjekt povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Prokazování je prvotně záležitostí formální - dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani daňový doklad se všemi požadovanými náležitostmi nemůže být osvědčen jako důkaz o uskutečnění zdanitelného plnění, není-li prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 8 Afs 92/2008 – 218, dostupný na www.nssoud.cz).

I když má daňový doklad má formálně všechny náležitosti stanovené zákonem, není tato skutečnost sama dostačující pro závěr o přijetí konkrétního zdanitelného plnění. Nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, není jeho důkazní povinnost splněna pouze předložením, byť formálně bezvadného, daňového dokladu. Plátce daně je oprávněn odečíst si z vlastní daňové povinnosti jen tu částku DPH, kterou uhradil jinému plátcí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 9 Afs 69/2009 – 148, dostupný na www.nssoud.cz). Uvedený princip je opakovaně potvrzován také judikaturou Ústavního soudu (např. nález ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07). Nárok na odpočet DPH nemůže být uznán ani tehdy, je-li plátce daně součástí obchodování v řetězci, jehož účelem je zkrácení daně. Pouze za situace, kdy by prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se účastní plnění, které je zasaženo podvodem na DPH, tedy že byl zapojen do řetězce zcela náhodně, a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijal, mohl by mu být nárok na odpočet DPH uznán.

Důkazní břemeno přechází na správce daně za předpokladu, že i po předložení či návrhu relevantních důkazních prostředků daňovým subjektem přetrvávají na straně správce daně pochybnosti. Pak je jeho povinností prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost tvrzení daňového subjektu vyvrací. Aby mohl finanční úřad,

pokračování

resp. stěžovatel, dospět k závěru, že se jedná o podvod na DPH, musí být důvodnost pochybností o tom, že jsou předložené faktury za zprostředkování služeb fiktivní, prokázána. Úlohou krajského soudu bylo závěr finančních orgánů k námitkám účastnice řízení přezkoumat, tj. vyhodnotit, zda jsou zjištěné nesrovnalosti natolik zásadní, že lze považovat fakturované plnění za fiktivní. Otázka uplatněného nároku na odpočet DPH je otázkou skutkovou, která musí být posuzována s ohledem na konkrétní okolnosti zjištěného skutkového stavu. Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet DPH je vždy posouzení všech objektivních okolností tvrzených transakcí, a i v případě, že na určitém článku řetězce nebyla odvedena daň, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví, a ani vědět nemohl. Při posuzování věrohodnosti, průkaznosti či správnosti tvrzení daného subjektu mají být vždy vzaty v úvahu právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.

Osm z devíti svědků, kteří byli klienty účastnice řízení, potvrdilo, že Z. K. s nimi v zájmu účastnice řízení v letech 2006 a 2007 spolupracoval. Nesrovnalosti v jejich výpovědích spočívaly v tom, že nebyli ve všech případech schopni vyjmenovat, s kým přesně obchodovali. A ani Z. K. neuvedl přesnější informace o klientech účastnice řízení, se kterými spolupracoval. Na otázku, do jakých měst jezdil, vypověděl: „*Plzeň, Budějovice, Ústí nad Labem, hodně strašně moc jmen. Nevím dál, abych neřekl něco, co tam nebude. Mohly by tam být skoro všechny. Všechny větší města.*“ Dále vypověděl, že schůzky s klienty probíhaly většinou přímo na stavbách. Na otázku, zda by mohl vyjmenovat stavby, které navštívil, odpověděl: „*To přesně koresponduje s názvama měst, je to stejná odpověď. Bylo by třeba, abych se podíval do poznámek.*“ Na otázku, zda si vzpomene na konkrétní stavbu, supermarket atp., odpověděl: „*Nezpomenu si, byl tam supermarket, byl tam určitě Kaufland, ale nezpomenu si, kde ten Kaufland byl, nedokážu spojit stavbu a místo.*“ Svědek Z. K. si vzpomněl pouze na dvě jména odběratelských firem, na jediné jméno osoby z těchto společností a na jednu stavbu přesto, že měl po dobu téměř dvou let osobně zajišťovat servisní činnost pro celou klientelu účastnice řízení, tj. 33 společností. Během této doby, od které v době výsledku uplynuly dva roky, měl přitom realizovat obchody za celkem 30,2 milionu Kč. Podle vlastních tvrzení mu tato činnost zabírala asi 20 h týdně s tím, že počet osobních návštěv byl vyšší než 5 měsíčně. Četné byly telefonické hovory a jiné kontakty. Je proto zvláštní, že si nebyl schopen vzpomenout na žádné další osoby, se kterými jednal, nebo stavby, na kterých se podílel. Svědek Z. K. zároveň vypověděl, že se věnoval i dalším činnostem a že jen ve společnosti DYNAMIC TRADING prováděl různé práce v řádu stovek hodin měsíčně. Rovněž figuroval v dalších několika společnostech a zastupoval řadu firem se sídlem na Seychelských ostrovech, přičemž se jednalo o nekontaktní firmy podílející se na tzv. karuselových obchodech zaměřených na provádění daňových úniků. Dále tento svědek uvedl, že problematice prodávaného zboží vůbec nerozumí a ve všem se musel telefonicky dotazovat: „*pokud to začalo mít technický nádech, kontaktoval jsem pana Frodla, cokoliv jsem s ním konzultoval.*“ Přitom ho někteří svědkové označili za špičkového odborníka v daném oboru, se kterým mohli řešit i obtížné technické problémy. Např. svědek O. F. uvedl, že Z. K. znal bez podkladů detailně technické parametry materiálů a dával mu rady ohledně výpočtu tahových zkoušek a síly šroubů. Že by byl Z. K. při své výpovědi veden vrozenou skromností, považuje Nejvyšší správní soud za nepravděpodobné, protože k tomu neměl žádný důvod.

Nejvyšší správní soud se sice shoduje 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.

Vedle dílčích rozporů ve svědeckých výpovědích poukázal stěžovatel i na další skutečnosti, které vyplynuly z provedení dokazování a které vzbuzovaly pochybnosti, zda byla fakturovaná plnění skutečně poskytnuta. Jednatel účastnice řízení Josef Frodl uzavřel smlouvu o zprostředkování se společností JH komplet agency, s. r. o., kterou neznal a jejíhož jednatele Oldřicha Havlíčka po celou dobu účinnosti smlouvy neviděl. Setkal se s ním poprvé až v průběhu daňového řízení v roce 2010. Smlouva o zprostředkování obsahuje neobvykle výhodné podmínky pro zprostředkovatele v rozpětí 10 až 20 % z obrátu uskutečněného prodeje, kdy kritériem výše odměny je „lukrativnost obchodního případu“, aniž by bylo specifikováno, v čem tato lukrativnost spočívá a jakým způsobem bude konkrétní výše odměny stanovena. Odměna není vázána na splnění jakýchkoliv podmínek. Oldřich Havlíček ani Z. K. neznali odběratele účastnice řízení a nepřispěli k získání nových odběratelů. Svědek Z. K. vypověděl, že má živnostenské oprávnění, ovšem na zcela jinou činnost, než kterou měl pro účastnici řízení vykonávat. Fakturovaná odměna byla uvedena na fakturách bez jakéhokoliv odůvodnění její výše. K tomu Z. K. uvedl, že neznal způsob stanovení výše odměny, kterou podle něho určoval Josef Frodl. Ten však uvedl, že výše provize byla stanovena podle toho, nakolik se blížila finální cena včetně marže ceně katalogové a že o cenách zboží s odběrateli nejednal, protože ty byly dané. Později Josef Frodl vypověděl, že představa o výši odměny byla jeho a po domluvě se Z. K. bylo určeno její rozmezí z hlediska náročnosti staveb a odběratelů. Také vypověděl, že jediná osoba, se kterou jednal, byl Z. K. Svědek Oldřich Havlíček, ač byl jednatelem společnosti JH komplet agency, s. r. o., nebyl schopen odpovědět finančnímu úřadu na otázku, co vůbec tato společnost pro účastnici řízení vykonávala, neznal předmět této spolupráce přesto, že řídil společnost, které fakturované činnosti přinášely ke konci roku 2006 a 2007 příjmy ve výši milionů korun. Ve všem odkazoval na Z. K. přesto, že tento nebyl ke společnosti JH komplet agency, s. r. o. v žádném obchodním ani pracovněprávním vztahu, nevystavoval faktury a nevybíral peníze. Svědek Oldřich Havlíček rovněž vypověděl, že smlouvu o zprostředkování i daňové doklady pro JH komplet agency, s. r. o. zajišťoval JUDr. D. Finanční úřad ovšem nikoho takového nedohledal v žádném z rejstříků, v nichž jsou uvedeni advokáti, notáři, soudci nebo absolventi právnických škol. Podpis Oldřicha Havlíčka se objevuje i na všech fakturách vystavených v roce 2007 (celkem 6 faktur), kdy již nebyl jednatelem společnosti JH komplet agency, s. r. o. Rovněž v této době i nadále vybíral platby na základě vystavených faktury.

Z výpovědí svědků Z. K., Oldřicha Havlíčka a Josefa Frodla tedy vyplývá, že faktury vystavoval Oldřich Havlíček, který ovšem nekomunikoval s Josefem Frodlem. Ten však určoval výši odměny, která byla fakturována. Z. K. k tomu vypověděl: „*Nevím přesně, jak bylo sjednáno procento za provizi, cca 15 – 25 %, to je můj odhad. To pak fakturoval JH komplet panu Frodlu.*“ (...): „*Nezabýval jsem se fakturací, to si zajišťoval JH komplet, já jsem měl na starosti klienty.*“ Oldřich Havlíček ke spolupráci s účastnicí řízení vypověděl, že se o nic nestaral, že vše měl na starosti Z. K.: „*Co bylo předmětem spolupráce nevím, to mě nezajímalo. Šlo tam o nějaké věci, nevím, mě to nezajímalo. Pan K. zřizoval něco pro Frodl Group, šlo o nějaké jeho zákazníky, to zřizoval pan K. Mě to nezajímalo, já jsem se o to nestaral, byl jsem nemocný. Pan K. měl moji plnou důvěru, já jsem se o to nezajímalo.*“ K otázce, co konkrétně společnost JH komplet agency, s. r. o. pro účastnici řízení vykonávala, Oldřich Havlíček uvedl: „*Já nevím, teď si připadám jako idiot, nezlobte se na mě, tam už to máte pětkrát, že jsem se o to nestaral, že se o to staral pan K.*“ Fakturace podle něj probíhala tak, že faktury vystavoval „*pan doktor D. Nevím, na základě čeho je vystavoval. Nevím, jak byly faktury Frodl group doručovány. Všechno měl na starosti pan K.*“ Na otázku, kdo a jakým způsobem určoval fakturovanou výši odměny, Oldřich

pokračování

Havlíček vypověděl: „*Nevím, jak to můžu vědět. Zeptejte se na to pana K.*“ Na otázku, jest-li kontroloval v průběhu obchodní spolupráce, zda Z. K. plní jednotlivé body smlouvy uzavřené s účastnicí řízení odpověděl: „*Ne, nevím, ne, proč bych to dělal, pan K. měl moji plnou důvěru.*“ Pokud Oldřich Havlíček i Josef Frodl jednali pouze se Z. K. a jen ten se staral o klienty účastnice řízení, pak není jasné, jakým způsobem a na základě jakých podkladů byly částky za plnění fakturovány.

Odměna fakturovaná za zprostředkování společností JH komplet agency, s. r. o. přitom ve svém součtu představuje významnou část výdajů účastnice řízení. Za rok 2006 a 2007 to byla celkem částka 3.812.853 Kč včetně DPH, přičemž v roce 2006 činila vyplacená odměna 5,8 % a v roce 2007 5,1 % obrátu účastnice řízení. Současně tato částka v roce 2006 představovala 44,6 % z celkových hrubých zisků z prodeje odběratelům, se kterými měl Z. K. jednat a v roce 2007 a 31,7 % z celkových hrubých zisků z prodeje těmto subjektům. Z hlediska hospodaření účastnice řízení se tak nejednalo o smlouvu běžnou nebo bagatelní, ale o smlouvu zcela zásadní. Lze tedy mít značné pochybnosti o tom, že by při obvyklé míře hospodářské obezřetnosti uzavřela smlouvu o zprostředkování obchodů se svými významnými a stabilními odběrateli se společností, která byla založena dva měsíce před uzavřením této smlouvy, neměla žádné zaměstnance, ani žádné zkušenosti se službami, které měla poskytovat a jednatel účastnice řízení, Josef Frodl, neznal osobně jednatele této společnosti. Pokud by se tak přesto stalo, pak lze pochybovat, že by uzavřená smlouva byla obsahově natolik vágní jako v daném případě a že by konkrétní výši odměn za zprostředkování obchodů mohla účastnice řízení určovat podle své libovůle. Z poznámek připojených k tabulkám odběrů vyplývá, že v některých případech překročila odměna za zprostředkování obchodní marži účastnice řízení. Byla totiž vypočtena již z objednaného zboží bez ohledu na to, zda bylo skutečně dodáno. Přitom smlouva o zprostředkování váže nárok na odměnu za zprostředkování pouze na uskutečněný obrát z prodeje. Podobnou smlouvu jako se společností JH komplet agency, s. r. o. uzavřela účastnice řízení v předmětné době již se svým jednatelem Josefem Frodlem. I ten měl zprostředkovávat prodej zboží odběratelům účastnice řízení.

Stejně tak lze pochybovat o tom, že by při obvyklé míře ekonomické racionálnosti poskytoval Z. K. v rámci gentlemanské dohody po dobu téměř dvou let plnění, za něž bylo fakturováno celkem 3.812.853 Kč výměnou za pomoc při dovozu klokaního masa, který se ani neuskutečnil (podle Z. K. spočívala pomoc v „nakontaktování“). Toto plnění přitom mělo být značně časově náročné a pro Z. K. představovalo i finanční zátěž v podobě nákladů na dopravu k jednotlivým klientům. Svědek Z. K. ve své vypovědi, že „*(c)elkem to běželo, mně to připadalo vyhodný z toho důvodu, že si k tomu připojím i svoji práci. Mně to korespondovalo s potencionální činností, kterou jsem chtěl dělat. Zároveň jsem tím krátil dluh vůči společnosti JH komplet agency.*“ Na otázku finančního úřadu, jaký zisk mu dovoz klokaního masa přinesl, odpověděl, že „*Klokaní maso mi přineslo spolupráci s masokombinátem v Mladé Boleslavi, tam já jsem s nima po nějakou dobu spolupracoval. Tady byla moje vize, že klokaní maso budu dovážet dále, ale nenašel jsem žádný masokombinát, který by zpracoval celý kamion klokaního masa, zpracovával se jako příloha do masa. Riziko pro masokombinát bylo obrovské.*“ Výpověď Z. K., že „*(l)idi od JH Kompletu mi pomáhali nakontaktovat se v Austrálii na dovoz klokaního masa*“ a že za ním „*(p)řišli z JH komplet, potřebovali, abych pro ně něco udělal, konkrétně pro pana Havlíčka*“, je v rozporu se skutečností, že společnost JH komplet agency, s. r. o. neměla žádné zaměstnance. Lze také očekávat, že Oldřich Havlíček by si pamatoval natolik specifické okolnosti pro něj zjevně velice výhodné gentlemanské dohody přesto, že již od jejího splnění uběhla doba dvou let. Oldřich Havlíček si však vůbec nevzpomněl, o jakou protislužbu se mělo jednat.

Když Oldřich Havlíček převedl v roce 2007 za nominální cenu svůj obchodní podíl na společnost JH komplet agency, s. r. o., zastupoval nabyvatele tohoto podílu společnost EXPEDITON INVESTMENTS LIMITED se sídlem na Seychelských ostrovech, právě Z. K. Tento nový společník zastoupený Z. K. odvolal Oldřicha Havlíčka z pozice jednatele a jmenoval

jednatelům Josefa Kocura, po kterém bylo v té době více než 10 měsíců vedeno celostátní pátrání, neboť nenastoupil k výkonu desetiletého trestu odnětí svobody za trestný čin výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů. Oldřich Havlíček však i nadále vystavoval faktury za plnění poskytovaná Z. K. a vybíral peníze, které mu posílal Josef Frodl. Následně se společnost JH komplet agency, s. r. o. stala nekontaktní

Na základě výše uvedených skutečností lze nepochybně dospět k závěru, že jednání Z. K. a Oldřicha Havlíčka, 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. Mělo jít o 390 hodin prací v I. čtvrtletí 2006, které spočívaly ve vyhledávání pracovníků pro vedoucí pozice (fakturováno 560.000 Kč), inženýrskou činnost prováděnou od 1. 12. 2005 do 31. 8. 2006 (800.000 Kč), stavební práce v období června až prosince 2006 (9 milionů Kč), překlady z a do anglického jazyka v červnu 2006 (620.000 Kč). Vedle toho ještě Z. K. zastupoval, přinejmenším při administrativních úkonech, několik společností se sídlem na Seychleských ostrovech. Je proto velmi málo pravděpodobné, že mohl zároveň poskytovat plnění ve prospěch účastnice řízení v rozsahu, v jakém byla fakturována.

Dále existuje také rozpor mezi výpovědi Josefa Frodla, který uvedl, že došlo k ukončení spolupráce, když mu Z. K. naznačil, že již nemá zájem se dále angažovat ve vykonávané činnosti, zatímco podle výpovědi Z. K. došlo k ukončení spolupráce, když Josef Frodl řekl, že „*si to je schopen zvládnout sám, mě to již také nevyhovovalo, tak jsme se domluvili na ukončení spolupráce.*“ K tomu Z. K. dodal: „*Já jsem z toho nic neměl, já jsem splnil svoji povinnost vůči JH kompletu, které jsem dlužil. Finančně to pro mě nebyl důvod, abych to protaboval.*“ Na výslovnou otázku, na čí podnět byla spolupráce ukončena, odpověděl Z. K., že „*Možná nebylo to výhradně, ale jako první s touto poznámkou přišel pan Frodl. Ale nemyslím, že s tím přišel násilným způsobem, ale myslím si, že byl první, kdo s touto variantou přišel.*“ Na otázku, zda bylo na počátku spolupráce dohodnuto mezi JH komplet agency, s. r. o. a Z. K., jak dlouho bude spolupráce trvat nebo jaký limit budou mít náklady, které do této činnosti vloží, Z. K. uvedl: „*Ne, toto jsme předem nijak neprobírali a nebyla učiněna žádná domluva. Vyplývalo to spontánně ze situace.*“ Oldřich Havlíček si nevzpomněl, kdo dal podnět k ukončení spolupráce mezi JH komplet agency, s. r. o. a účastnicí řízení. 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. Tvrzení Josefa Frodla a zájmy Z. K. jsou v rozporu i se skutečností, že nebylo fakturováno za zprostředkování prodeje v měsících listopadu a prosinci 2006, ačkoliv takové obchody probíhaly.

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 účastnicí 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 finančních orgánů pak bylo, že ze strany účastníků předmětných transakcí došlo k pokusu o podvod na DPH.

Výše uvedené pochybnosti považuje Nejvyšší správní soud 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. Jednání účastnice řízení zároveň dokládá,

pokračování

že se na podvodném jednání buď podílela, nebo o něm přinejmenším věděla, nebo vědět mohla a měla. Tyto pochybnosti nebyly účastníci 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. Rozpory ve svědeckých výpovědích vysvětlila časovým odstupem od podstatných událostí a přirozeným snížením schopností paměti. Na výši odměny za zprostředkování neshledala nic zvláštního, neboť se jednalo o ujednání domluvené a akceptované smluvními stranami. Tímto však pochybnosti účastnice řízení nevyvrátila.

V daném případě tak finanční orgány dostatečně zjistily skutkový stav. Postup účastnice řízení při uzavírání smlouvy o zprostředkování, její další jednání a zejména pak výše vyplacené odměny společnosti JH komplet agency, s. r. o. je nejen nestandardní, ale natolik podezřelý, že tyto skutečnosti zpochybňují její nárok na odpočet DPH. Podezření, že faktury za zprostředkování služeb, jímž je dokládán jsou pouze fiktivní, bylo potvrzeno provedenými důkazy. Stěžovatel ve svém rozhodnutí nepominul výslechy 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 DPH, které 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.

Z výše uvedených důvodů je kasační stížnost důvodná, a proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s.ř.s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. srpna 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu