



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce: **MAGEFROT s. r. o. „v likvidaci“** (dříve HP TRONIC Ústí nad Labem, spol. s r. o.), IČ 61327247, se sídlem Brno, Jánská 458/21, zastoupeného JUDr. Radkem Židlíkem, advokátem se sídlem Zlín, třída Tomáše Bati 1560, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 22. 8. 2011, č. j. 10305/11-1200-706481 a č. j. 10306/11-1200-706481,

t a k t o :

- I. Žaloby **s e z a m í t a j í**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. V dalším textu tohoto rozsudku proto výraz „žalovaný“

označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci

[2] Shora označenými rozhodnutími žalovaný zamítl žalobcova odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu ve Zlíně (dále též „správce daně“) ze dne 21. 12. 2010, č. j. 258393/10/303917708616 a č. j. 258501/10/303917708616.

[3] Dodatečným platebním výměrem č. j. 258393/10/303917708616 správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 2 869 200 Kč a současně ho vyrozuměl o povinnosti uhradit penále dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve výši 573 840 Kč.

[4] Dodatečným platebním výměrem č. j. 258501/10/303917708616 správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 3 337 320 Kč a současně ho vyrozuměl o povinnosti uhradit penále ve výši 667 464 Kč.

[5] V odůvodnění rozhodnutí o odvoláních žalovaný shodně konstatoval, že správce daně žalobci s odkazem na porušení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období, a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neuznal do daňových nákladů jím uplatněné náklady za obstarání obchodní věci a provize od společnosti INFORT KIMMERZ AG, LLC, Suite 804, 1220 N. Market Street, Wilmington, DE 19801, USA (dále jen „společnost INFORT KIMMERZ“).

[6] Jak vyplynulo ze správního spisu, žalobce zaúčtoval a uplatnil v roce 2007 a 2008 náklady dle faktur přijatých od společnosti INFORT KIMMERZ, a to faktur ze dne 14. 8. 2007, 17. 1. 2008, 28. 8. 2008 a 20. 2. 2009. Předmětem fakturace bylo plnění dle předložené Rámcové smlouvy provizní za „provizi na základě všeobecné dohody za období za prodej značky HYUNDAI“. Žalobce coby objednatel předložil smlouvu uzavřenou se společností INFORT KIMMERZ coby obstaratelem dne 26. 10. 2006. Tato smlouva byla platná a účinná ode dne 17. 4. 2006. Součástí této smlouvy byly i dva dodatky ze dne 26. 10. 2006. Dodatek č. 1 se týkala možnosti uzavřít smlouvu s dodavatelem spotřební elektroniky značky AKAI, a nebyl nikdy naplněn. Dodatek č. 2 se týkal možnosti uzavření smlouvy se společností HYUNDAI Corporation, na jejímž základě vzniklo žalobci právo nakupovat od této společnosti spotřební elektroniku a domácí elektrospotřebiče značky HYUNDAI. Výše provize činila 3,5 % z celkových nákupních cen zboží uvedené značky.

[7] Správci daně vznikly pochybnosti o uznatelnosti tohoto daňového nákladu a dne 25. 5. 2010 zaslal žalobci výzvu dle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků k prokázání rozhodných skutečností. K této výzvě žalobce doložil historii smluvního vztahu se společností HYUNDAI Corporation, který započal dne 1. 4. 2003 na základě Distribuční smlouvy podepsané mezi společnostmi HYUNDAI Corporation a HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., která byla 100% majitelem žalobce. Společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., se na základě této smlouvy stala jediným a výhradním dovozcem a distributorem produktů nesoucích ochrannou známku, kterými jsou vyjmenované segmenty spotřební elektroniky

a domácích elektrospotřebičů značky HYUNDAI, na území České republiky a Slovenské republiky. Byly sjednány minimální celkové objemy nákupu. Účinnost smlouvy byla stanovena na 3 roky, tedy do 31. 3. 2006.

[8] Dne 1. 4. 2005 byl uzavřen dodatek k této smlouvě, v němž bylo mimo jiné stanoveno, že nakupovat a distribuovat produkty značky HYUNDAI na území ČR a SR může též žalobce. Pokud k tomu dojde, distribuční poplatek bude platit společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o.

[9] Dne 4. 4. 2005 byla dodatkem prodloužena účinnost distribuční smlouvy do 31. 3. 2008. Opět byly stanoveny minimální objemy nákupu.

[10] Dne 28. 3. 2008 byla mezi společnostmi HYUNDAI Corporation a HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., uzavřena nová smlouva, účinná do 31. 3. 2011. Opět byly stanoveny minimální objemy nákupu a potvrzena i skutečnost, že produkty společnosti HYUNDAI Corporation může distribuovat žalobce. V takovém případě hradí distribuční poplatek společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o.

[11] V odpovědi na výzvu správce daně žalobce mimo jiné uvedl, že v letech 2005 a 2006 probíhaly obchody naprosto shodně jako v letech předchozích, ovšem od zahraničních dodavatelů nakupovala zboží společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o. Postavení společnosti INFORT KIMMERZ pravděpodobně spočívalo v tom, že měla ty správné kontakty v hierarchických strukturách několika nadnárodních společností. Díky nim byla schopna zprostředkovat uzavírání různých kontraktů. Principem obchodu nebylo zajistit lepší podmínky odběru zboží, nýbrž to, aby žalobce vůbec měl možnost zboží značky HYUNDAI na trhu exkluzivně prodávat. Konkrétní podmínky odběru zboží byly sjednávány přímo s nezávislými výrobci. Toto zboží může žalobce na základě smlouvy se společností HYUNDAI Corporation označovat značkou HYUNDAI. Vztah jednotlivých nezávislých výrobců se společností HYUNDAI Corporation není vesměs žádný.

[12] Na základě přetrvávajících nejasností správce daně dne 1. 7. 2010 zaslal žalobci další výzvu. V odpovědi žalobce uvedl, že v letech 2007 a 2008 mu společnost HYUNDAI Corporation nefakturovala žádné plnění. Poplatky byly dle distribuční smlouvy fakturovány na společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., která byla jediným odběratelem žalobce a faktickým distributorem zboží značky HYUNDAI.

[13] V rámci třetí výzvy požadoval správce daně prokázání a doložení jakýmkoliv důkazními prostředky, jak se společnost INFORT KIMMERZ podílela na obchodních jednáních a na uzavření smlouvy se společností HYUNDAI Corporation. Dále požadoval prokázání tvrzení, že k přistoupení žalobce ke smlouvě by bez zprostředkování společnosti INFORT KIMMERZ nedošlo.

[14] V odpovědi na výzvu žalobce popsal složitosti zahraničního obchodu s nadnárodními subjekty. K získání výhradního postavení na trhu je třeba obstaratele. Objednatel usiluje o to, aby role obstaratele byla trvalá. Proto jej stimuluje trvalým příjmem z realizovaných obchodů. Tyto kontrakty se jinak nazývají též obchody s vlivem lobbingu. Společnost HP TRONIC nedisponovala prostředky, kterými by sama získala příslušné kontrakty se zahraničními

dodavateli, musela tudíž nasmlouvat obstaratele. Kontaktoval ji J. G. a nabídl obstarání výhradního zastoupení se společností HYUNDAI Corporation. To však bylo podmíněno uzavřením obstaratelské smlouvy na všechny v budoucnu uskutečňované obchody se zmíněnou společností. Podpis smlouvy o obstarání byl uskutečněn se společností INFORT KIMMERZ, kterou určil sám J. G. jako společnost, která obchod zajistí a bude jej za dohodnutou odměnu udržovat. V roce 2005 došlo na základě požadavku společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., o rozšíření spolupráce na žalobce. V roce 2006 byla v této souvislosti rozšířena provizní smlouva o obstarání se společností INFORT KIMMERZ, a to se zpětnou účinností osvědčující skutečný začátek obchodních dodávek. Role společnosti INFORT KIMMERZ při zajištění a udržení všech sjednávaných kontraktů je zřejmá a nezpochybnitelná.

[15] V této souvislosti žalobce doložil zápis z jednání s J. G., které se uskutečnilo dne 6. 10. 2006 v Praze, na jehož základě došlo dne 1. 4. 2007 k prodloužení spolupráce se společností HYUNDAI Corporation. Žalobce dále uvedl, že spolupráce se společností INFORT KIMMERZ byla vždy bezchybná, a to až do doby, kdy oznámila, že ukončila činnost. Dopis o ukončení činnosti žalobce obdržel v březnu 2009. Společnost INFORT KIMMERZ vždy řádně naplňovala obsah smlouvy. Jakým způsobem společnost INFORT KIMMERZ dokázala předmětné smlouvy obstarat, však žalobce neví. Průkazem o plnění uzavřené smlouvy je ovšem fakt, že k uzavření obstarávaných smluv došlo.

[16] Správce daně vyhodnotil předložené důkazní prostředky a shledal, že ve věci konkrétních dodávek jednal daňový subjekt s dodavatelem (HYUNDAI Corporation) sám bez prostředníků. Nebylo doloženo a prokázáno, jaké služby byly vlastně za poskytnutou provizi uskutečněny. V rámci čtvrté výzvy proto správce daně požadoval prokázání a doložení jakýmkoliv důkazními prostředky, jak se společnost INFORT KIMMERZ podílela na obchodních jednáních a na uzavření smlouvy se společností HYUNDAI Corporation.

[17] K doložení svých tvrzení předložil žalobce zápis z jednání ze dne 6. 10. 2006, kterého se za společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., zúčastnili generální ředitel D. V. a manažer exportu P. H., a za společnost INFORT KIMMERZ J. G. V rámci jednání společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., navrhla snížení provize a informovala, že smlouva bude pravděpodobně postoupena na jiný subjekt v rámci skupiny HP TRONIC. Dále žalobce předložil kopii emailové zprávy ze dne 9. 10. 2006, v níž J. G. D. V. sděluje návrh na výši provize 3,5 %. V emailové odpovědi ze dne 16. 10. 2006 D. V. souhlasí s výší provize 3,5 %. Žalobce též doložil kopii dopisu od společnosti INFORT KIMMERZ ze dne 24. 2. 2009. V ní ho společnost INFORT KIMMERZ informuje o rozhodnutí ukončit podnikání a veškeré aktivity. Toto rozhodnutí bylo učiněno na základě klesajícího prodeje, nízkého objemu provize a nesplnění prognózovaných cílů. Rámcová provizní smlouva se považuje za neplatnou pro rok 2009 a další. Žalobce též uvedl, že platby za výše uvedené faktury byly vždy hrazeny bezhotovostně, a to na bankovní účet společnosti INFORT KIMMERZ zřízený ve Švýcarsku.

[18] Z dodatku ke smlouvě vyplývá, že činnost obstaratele již byla pro žalobce provedena a byly předloženy návrhy smlouvy podepsané společností HYUNDAI Corporation. Tento významný návrh smlouvy, který by měl doložit činnost společnosti INFORT KIMMERZ ve věci provedené služby obstarání, nebyl nikdy předložen, i když jej správce daně opakovaně

požadoval. V odpovědi na výzvu žalobce uvedl, že se jedná o dokumenty, které byly nakonec žalobcem podepsány, tedy o tytéž smlouvy, které již byly předloženy.

[19] Správce daně shledal, že z uzavřených smluv s dodavateli ani z jiných předmětných písemností nevyplývá účast společnosti INFORT KIMMERZ a její činnost ve věci uzavření odběratelsko-dodavatelských smluv. Exkluzivita dodávání zboží značky HYUNDAI trvá již od roku 2003, kdy byla uzavřena smlouva se společností HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., která je stoprocentním vlastníkem žalobce. Každé další období znamenalo zvýšení obratu, což je v rozporu s tvrzením o ukončení činnosti společnosti INFORT KIMMERZ z důvodu klesajícího prodeje. Možnost, aby uzavřená smlouva o nákupu zboží značky HYUNDAI platila i pro žalobce jako dalšího odběratele, byla podepsána již v roce 2005 (dodatek ze dne 1. 4. 2005). Přistoupením k této smlouvě se žádná jiná pravidla neměnila. Pro společnost HYUNDAI Corporation byla nadále partnerem společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., která jako jediná platila distribuční poplatky. Předložené důkazní prostředky nevyvrátily pochybnosti správce daně, zda byla naplněna a provedena činnost dle Rámcové smlouvy provizní a tato mohla být uznána jako daňově uznatelná nákladová položka. Žalobce nebyl schopen obstarat si důkazy o tom, že společnost HYUNDAI Corporation jednala se společností INFORT KIMMERZ, i když s nimi byl neustále v obchodním styku. Žalobce tedy neunesl důkazní povinnost. Žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Nepředložil žádné důkazy prokazující faktické uskutečnění předmětných plnění vyplývajících z rámcové smlouvy. Neprokázal tedy, že zaúčtované náklady dle předmětných faktur od společnosti INFORT KIMMERZ jsou náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tyto tak byly neoprávněně zahrnuty do daňově účinných nákladů.

[20] K jednotlivým odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že předmětné dodatečné platební výměry, které obsahují všechny potřebné náležitosti podle zákona o správě daní a poplatků, jsou platné a právně účinné i po 1. 1. 2011. V této souvislosti žalovaný odkázal na § 264 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[21] Žalovaný se neztotožnil s tvrzením žalobce, že se správce daně měl zabývat daňovou kontrolou na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2005 a 2006 u společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., která je postupníkem celého obchodního modelu na žalobce, a u níž nebyly shledány žádné pochybnosti. V rámci dokazování nebyla ze strany žalobce namítnuta skutečnost, že by správce daně prověřoval u mateřské společnosti v rámci daňové kontroly, která byla u tohoto subjektu prováděna za jiná zdaňovací období, skutkově shodný obchodní případ a ani v rámci odvolání žalobce takový důkaz nepředložil. Nevznikla též žádná potřeba požadovat listiny po společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o. Žalobce sám podal vysvětlení a předložil listiny, které měl k obchodnímu případu k dispozici a které se váží též ke společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o. Jednatel obou společností je tatáž osoba, sídlí na stejné adrese, má jednu kancelář, ze které jedná za obě personálně a majetkově propojené firmy, má tedy přístup a povědomost o všech listinách, které také sám sjednával.

[22] Žalovaný též nesouhlasil s tvrzením, že společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., je postupníkem celého obchodního případu. Smluvní vztah mezi společnostmi HYUNDAI Corporation a HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., nadále probíhá s tím, že dodavatel umožnil, aby zboží odebíral i žalobce. Toto bylo ujednáno již dodatkem ze dne 1. 4. 2005. Rámcová

smlouva provizní byla mezi společnostmi INFORT KIMMERZ a žalobcem uzavřena až dne 26. 10. 2006, a to se zpětnou účinností od 17. 4. 2006. Na žalobce tedy byla převedena možnost nakupovat a distribuovat zboží značky HYUNDAI o rok dříve, než byla podepsána obstaratelská smlouva provizní se společností INFORT KIMMERZ. Rámcová smlouva ze dne 26. 10. 2006 tedy nemá žádnou přímou souvislost se smlouvou uzavřenou se společností HYUNDAI Corporation. Předmětné smlouvy spolu nekorespondují, rámcová smlouva provizní z roku 2006 měla zajistit něco, co již fungovalo pro skupinu HP TRONIC od roku 2003. Fakt, že obchodní smlouva se společností HYUNDAI Corporation je nezávislá na rámcové smlouvě se společností INFORT KIMMERZ, je seznatelný i z toho, že nezávisle na ukončení rámcové smlouvy je spolupráce a smlouva se společností HYUNDAI Corporation nadále naplňována. Rámcová smlouva obsahuje ujednání, dle kterého je nevypověditelná, pokud probíhají dodávky zboží, přesto ji společnost INFORT KIMMERZ z nejasných důvodů vypověděla.

[23] Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků tíží důkazní břemeno daňový subjekt, nikoliv správce daně, nelze ho tedy na správce daně přesouvat. Správce daně řádně posoudil žalobcem předkládané důkazní prostředky. V rámci daňové kontroly správce daně žalobce opakovaně vyzýval k doložení, prokázání a vysvětlení probíhajících obchodů uskutečněných na základě předmětné rámcové smlouvy a následného vystavení faktur. Ve čtyřech výzvách konkrétně a jednoznačně požadoval vysvětlení a doložení účasti společnosti INFORT KIMMERZ na zajištění uzavření smlouvy se společností HYUNDAI Corporation, na jejímž základě vzniklo žalobci právo nakupovat spotřební elektroniku značky HYUNDAI. Žalobce však nedoložil žádné důkazní prostředky, které by potvrdily uskutečnění plnění dle rámcové smlouvy. V rozporu s citovaným ustanovením tedy správce daně neprokázal, že se na uzavření smlouvy se společností HYUNDAI Corporation a uskutečnění služby obstarání podílela společnost INFORT KIMMERZ jako obstaratel. Neprokázal-li, že se obchodní případ odehrál tak, jak tvrdí, potom uvedený náklad nemůže mít vliv na základ daně. Žalobce měl prokázat správnost, průkaznost věrohodnost předmětných faktur.

[24] Pro daňové řízení je vždy rozhodující faktická stránka věci, proto jakékoliv doklady lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je v dokladech uvedeno. To však žalobcem prokázáno nebylo. Předložení formálně bezvadných dokladů nelze považovat za prokázání uskutečnění plnění v rozsahu uvedeném ve smlouvě a na fakturách. Nelze se ztotožnit s tvrzením žalobce, že bezezbytku prokázal předloženými listinami svá tvrzení o uznatelnosti daňových nákladů, a to na základě bezvadného účetnictví. Správce daně se s jednotlivými důkazy řádně vypořádal a odmítnutí důkazů, jež by měly prokazovat faktické uskutečnění plnění, zdůvodnil a uvedl ve zprávě o daňové kontrole.

[25] Co se týče nepředložení daňového domicilu společnosti INFORT KIMMERZ, žalovaný konstatoval, že žalobce doložil pouze doklad o registraci této společnosti ve státě Delaware. Pokud žalobce prokázal, že služby byly provedeny tak, jak uvedl, a byly tak daňově účinným nákladem, měl přistoupit ke zdanění těchto příjmů ve smyslu § 22 a § 36 zákona o daních z příjmů a tento typ příjmu zdanit zvláštní sazbou daně, neboť byl v postavení plátce daně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

[26] Ve včas podaných žalobách žalobce v první řadě uvedl, že na výzvy správce daně reagoval sérií podání, v nichž vysvětlil a doložil důvodnost úhrady provize společnosti INFORT KIMMERZ. Dále v žalobách popsal vývoj smluvních vztahů mezi společnostmi HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., INFORT KIMMERZ a HYUNDAI Corporation od roku 2003. Pro skutkové pochopení celého případu je zásadní fakt, že pro rok 2006 a další zvolila společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., nový distribuční model. Šlo o využití své stoprocentní dceřiné společnosti – žalobce. Společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., sama přestala od výrobců nakupovat „no-name“ výrobky a označovat je ochrannou známkou HYUNDAI. Vyhledávání vhodných dodavatelů, nákup jejich „no-name“ zboží a jeho následné označení ochrannou známkou HYUNDAI plně převzal žalobce, který pak tyto výrobky přeprodal společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., a tato je následně prodávala koncovým zákazníkům. Tento model ovšem předpokládal, že mezi žalobcem a jeho mateřskou společností bude vyřešena otázka úhrady jednak licenčních poplatků za užívání ochranné známky HYUNDAI a jednak provize společnosti INFORT KIMMERZ. Této společnosti totiž náležela provize po celou dobu trvání smluvního vztahu mezi společností HYUNDAI Corporation a společnostmi ze skupiny HP TRONIC. Zprostředkovatelská smlouva ze dne 26. 10. 2006 uzavřená mezi žalobcem a společností INFORT KIMMERZ tak představuje toliko přenos povinnosti hradit sjednanou provizi ze strany společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o. na její dceřinou společnost, která se nově stala subjektem, který využívá výhod (označovat vybrané „no-name“ výrobky ochrannou známkou) zprostředkovaných v minulosti společností INFORT KIMMERZ.

[27] Smlouva uzavřená v roce 2003 se společností HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., a v identické obsahové verzi přenesená na žalobce, je na straně zprostředkovatele INFORT KIMMERZ sjednána ve dvou rovinách, a to a) vyvíjení činnosti, která povede k možnosti uzavřít jednotlivé kupní smlouvy, a b) vyvíjení činnosti, která povede k získání oprávnění objednatele nakupovat zboží opatřené ochrannou známkou HYUNDAI. Činnost společnosti INFORT KIMMERZ se tak neomezovala jen na zajištění a pomoc při dodržení smlouvy s korejským partnerem, ale byla i v rovině zajištění kontaktů na jednotlivé výrobce „no-name“ zboží.

[28] Žalobce vysvětlil správci daně, že patřičnými kontakty na začátku takového modelu obchodní spolupráce nedisponoval, neměl příslušné kontakty jak na korejského partnera, tak i na jednotlivé výrobce spotřební elektroniky. Právě počáteční získání těchto informací umožnilo žalobci, a před ním společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., získat cenný smluvní kontrakt s korejskou společností, ale též obchodní znalosti a kontakty na asijské výrobce, které nyní skupina využívá tak, že si je již sama bez dalších zprostředkovatelů vyhledává. Činnost společnosti INFORT KIMMERZ je tak třeba chápat jako celkovou pomoc s uvedením společností skupiny HP TRONIC na asijské trhy a zejména mezi asijské výrobce. Tím tyto společnosti získaly konkurenční výhodu. V tomto kontextu správce daně ani žalovaný smluvní vztahy neposuzovali. Zcela se opomněli zabývat tím, že provize může být hrazena nejen jednorázově, ale i jako opakující se plnění po dobu trvání smluvního kontraktu, který zprostředkovatel pomohl zajistit. V daném případě se v provizi odráží i hodnota obchodních kontaktů a zajištění příležitosti žalobce proniknout na asijské trhy. Česká právní úprava přitom provizi z obratu konstantně připouští.

[29] Dále žalobce namítl, že daňová kontrola, na základě které byly platební výměry vydány, nebyla řádně zahájena. Úkon správce daně, konkrétně sepsí protokolu ze dne 10. 5. 2010, a na něj navazující úkony nemohly zapříčinit stavění prekluzivní lhůty. Uvedeného dne správce daně při neohlášeném vstupu do sídla žalobce zahájil daňovou kontrolu pouze obecným sdělením, jaké daně a za jaké období budou kontrolovány. Neuvedl důvody či podezření, které jej k zahájení kontroly vedly. Takovýto postup je nepřípustným zásahem státu do vymezené autonomní sféry jednotlivce. Je v rozporu se zásadami daňového řízení a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Tento názor potvrdil i Ústavní soud nálezem ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

[30] Daňová kontrola tedy nebyla řádně zahájena, protože nebyla daňová povinnost za rok 2007 doměřena v zákonem stanovené prekluzivní tříleté lhůtě. U daňové povinnosti za rok 2008 k prekluzi dojde dne 31. 12. 2011.

[31] Závěrem žalobce namítl, že napadená rozhodnutí vykazují i formální nedostatky – nejsou datována, obsahují chyby ve výrokové části (nesprávně uvedená data) a je na zvážení, zda jsou podepsána osobou oprávněnou tak za žalovaného učinit.

[32] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

[33] Ve vyjádření k žalobám žalovaný setrval na argumentaci uvedené v napadených rozhodnutích. Konstatoval, že důvodem pro dodatečné zvýšení daňových povinností žalobce byla skutečnost, že ve vztahu k částkám uvedeným na fakturách vystavených společností INFORT KIMMERZ, se žalobci nepodařilo prokázat, že jde o daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K uvedenému závěru však správce daně nedospěl na základě skutečnosti, že byla provize vyplácena jako opakující se plnění. Žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně o tom, zda byla naplněna a provedena činnost dle Rámcové smlouvy provizní. Žalobce nenavrhl a nepředložil takové důkazní prostředky, které by svědčily o tom, že se společnost INFORT KIMMERZ fakticky podílela na tom, aby žalobce získal možnost nakupovat a distribuovat produkty značky HYUNDAI. Žalobce tedy neunesl důkazní břemeno, když nepředložil důkazní prostředky prokazující faktické uskutečnění předmětných plnění vyplývajících z Rámcové smlouvy.

[34] Daňová kontrola byla zahájena řádně. Již v průběhu měsíce května 2010 správce daně fakticky kontrolu prováděl. Kontrola může být zahájena bez sdělení konkrétních důvodů či pochybností (viz stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 1 Aps 1/2010-89; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[35] K namítaným formálním vadám žalovaný uvedl, že napadená rozhodnutí obsahují datum podepsání – 19. 8. 2011. Datum bylo vyhotoveno razítkem modré barvy na konci rozhodnutí vlevo, uprostřed je otisk úředního razítka a vpravo podpis úřední osoby –

vedoucího odboru daní a dotací. Rozhodnutí bylo přitom v souladu s § 101 odst. 2 daňového řádu vydáno dne 22. 8. 2011. Výrok rozhodnutí obsahuje jednu písarskou chybu v datu podání odvolání („2. 2. 2010“ místo „2. 2. 2011“). V odůvodnění je již datum uvedeno správně, navíc žalobci muselo být zřejmé, kdy odvolání podal a touto chybou nemohlo dojít k jeho zkrácení na právech. Oprávnění vedoucího odboru daní a dotací podepisovat daňová rozhodnutí vyplývá z interní normy, a to z Podpisového řádu Finančního ředitelství v Brně a jím řízených finančních úřadů ze dne 5. 1. 2011.

[36] Žalovaný navrhl, aby soud žaloby zamítl.

IV. Další podání žalobce

[37] V *replikách k vyjádření žalovaného k žalobám ze dne 24. 4. 2012* žalobce blíže popsal způsob, jakým obchodoval s dotčenými subjekty a setrval na tom, že správní orgány chybně vyhodnotily přínos společnosti INFORT KIMMERZ pro dosažení, zajištění a udržení jeho příjmů. Žalobci není známo, jakým konkrétním způsobem tato společnost při obstarání kontaktů postupovala, zajímal jej jedině výsledek těchto jednání. Dodatkem ze dne 1. 4. 2005 došlo toliko k připuštění možnosti žalobce nakupovat a distribuovat zboží značky HYUNDAI bez stanovení konkrétních smluvních podmínek. Konkrétní body smluvní spolupráce byly stanoveny až se změnou distribučního modelu skupiny HP TRONIC. Předjednání a dosažení akceptace této změny společností HYUNDAI Corporation bylo prostorem pro činnost společnosti INFORT KIMMERZ. De facto se jednalo o pokračování smluvního modelu a tím i provizních podmínek sjednaných původně mezi společnostmi HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., a INFORT KIMMERZ. Nová smlouva se uzavírala právě jen v souvislosti se změnou distribučního modelu. Z tvrzení žalobce i z předložených důkazů je zřejmé, že ke změně distribučního modelu skutečně došlo, a provize, které dříve v souvislosti s činností společnosti INFORT KIMMERZ hradila společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., začal hradit žalobce. Nutno zdůraznit, že žalobce společnosti INFORT KIMMERZ nehradil žádné náklady související s její lobbistickou a zprostředkovatelskou činností. Vedle toho správce daně v průběhu daňové kontroly pominul skutečnost, že se jednalo o smluvní vztahy se zahraničním prvkem. Při posuzování povahy a právního postavení společnosti INFORT KIMMERZ navíc překročil i meze správního uvážení.

[38] Dále žalobce uvedl, že je mu známo stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, nicméně daňová kontrola se odehrála v době, kdy platil náleze ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a proto bylo povinností správce daně tento náleze respektovat.

[39] Správce daně nezdůvodnil, co jej k daňové kontrole vedlo a následně zahrnul žalobce v rychlém sledu celou sérii výzev, u nichž některé dotazy a požadavky překročily rámec přiměřenosti. Na daňovou kontrolu je třeba hledět jako na kontrolu ne-řádně zahájenou a ne-řádně prováděnou. Některé dotazy položené správcem daně měly spekulativní charakter

[40] Správce daně sám aktivně při vyhledávání či ověřování důkazů a tvrzení žalobce nepostupoval. V pochybnostech zasílal pouze další a další výzvy. Správce daně dále pominul žalobcem tvrzené a navržené důkazy. Například, aby se sám obrátil na společnost INFORT

KIMMERZ (se kterou žalobce již v té době nespolečně pracoval) či korejskou společnost HYUNDAI Corporation se žádostí o vysvětlení a informace. Lze tedy uzavřít, že zásada vynaložení veškerého úsilí správce daně k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti jednotlivce, se v daném případě u správce daně omezila toliko na vydávání výzev s dotazy na žalobce, zamítání jeho námitek proti průběhu daňové kontroly, a následné vyhodnocování (bohužel nesprávným způsobem) dokladů a vysvětlení ze strany žalobce.

[41] Podáním ze dne 7. 10. 2013 žalobce následně *žaloby doplnil*. Nově uplatnil žalobní bod týkající se zdanění nerealizovaných kurzových zisků za rok 2007 ve výši 926 843,63 Kč a za rok 2008 ve výši 1 899 271 Kč. Uvedl, že vzhledem k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, nelze zdaňovat fiktivní výnosy ve formě nerealizovaných kurzových zisků. V rozsudku ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 56/2012-37, pak Nejvyšší správní soud tento názor potvrdil. Konstatoval, že nikoli samotná metoda účtování, ale teprve až stanovení daňové povinnosti je způsobilé zasáhnout daňový subjekt v jeho majetkové sféře. Postupem finančních orgánů v rozporu s uvedeným názorem kasačního soudu došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Žalobce dodal, že námitka je sice uplatněna nově, vztahuje se však na ni výjimka z koncentrační zásady pro případy judikatorních odklonů či obrátů. Citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byla totiž vydána až poté, co žalobci uplynula lhůta pro podání žaloby. Jedná se tedy o doplnění žaloby přípustné. Ostatně Krajský soud v Brně již obdobně uplatněnou námitku akceptoval např. ve věci vedené pod sp. zn. 29 Af 108/2010.

[42] K již uplatněným žalobním bodům pak žalobce uvedl, že na základě výzev předložil orgánům finanční správy veškeré potřebné důkazy. Finanční orgány je však nehodnotily ve všech souvislostech. Žalovaný žalobci vytýká, že neunesl důkazní břemeno, v předmětných výzvách však správce daně pouze uvedl, co má žalobce prokázat, nespecifikoval však, jakými důkazními prostředky tak má učinit. V této souvislosti žalobce zrekapituloval jím předložené důkazy, skutková tvrzení a právní hodnocení. Dodal, že společnost INFORT KIMMERZ nejen, že zprostředkovala uzavření distributorské smlouvy se společností HYUNDAI Corporation, tedy možnost nakupovat a prodávat zboží pod značkou HYUNDAI, ale také pomohla skupině HP TRONIC distributorský vztah udržet a vyjednat výhodnější podmínky. Jednalo se o snížení licenčního poplatku, prodloužení doby trvání distributorské smlouvy, rozšíření sortimentu a rozšíření výhradního distributorského území o Polsko.

[43] Žalobce doložil finanční správě listinné důkazy prokazující sjednání provizního vztahu se společností INFORT KIMMERZ a distributorského vztahu se společností HYUNDAI Corporation. Samotné zprostředkování se děje různými způsoby (výměnou informací, doporučeními, jednáními atd.), o kterých žalobce ani neměl podrobné informace a neúčastnil se jich. Žalobce žalovanému ale předložil záznam z jednání, jež se uskutečnilo dne 6. 10. 2006 mezi jeho zástupci a J. G. Z tohoto záznamu je patrné, že společně jednali mimo jiné o podmínkách kontraktu na zboží značky HYUNDAI. Tato listina je důkazem toho, že žalobce jednal se společností INFORT KIMMERZ o zprostředkovaném kontraktu na zboží HYUNDAI a tedy nepřímo prokazuje zprostředkování tohoto kontraktu společností INFORT KIMMERZ. S tímto důkazem se však žalovaný v kontextu s dalšími předloženými důkazy dostatečně nevypořádal.

[44] Realizovaný obchod se zbožím značky HYUNDAI byl vysoce ziskový, a tedy přinášel poměrně značné zdanitelné a řádně zdaněné příjmy. Provize vyúčtované společností INFORT KIMMERZ a stejně tak licenční poplatky společnosti HYUNDAI Corporation za nákup a prodej zboží pod značkou HYUNDAI odpovídala výši provize a licenčních poplatků sjednaných v předmětných smlouvách.

[45] Dále žalobce uvedl, že po uplynutí lhůty k podání žaloby vyplynuly najevo nové skutečnosti, které mají v souzené věci zásadní význam. V souvislosti s uplatněním provizí vyúčtovaných společností INFORT KIMMERZ jako daňově uznatelných nákladů v letech 2007 a 2008 podal správce daně proti jednateli žalobce Ing. D. V. trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně podle § 240 trestního zákoníku. Orgán činný v trestním řízení, konkrétně Policie České republiky, Krajské ředitelství policie Zlínského kraje, Služba kriminální policie a vyšetřování, Odbor hospodářské kriminality, provedl rozsáhlé vyšetřování se zajištěním mnoha důkazů, po němž dne 20. 3. 2013 usnesením č. j. KRPZ-1897-65/TČ-2012-150081-PK, trestní věc odložil. Usnesení je v současné době již pravomocné. Z úkonů provedených policejním orgánem žalobce poukázal zejména na vysvětlení podaná Ing. D. V., Ing. P. H. (vedoucím importního oddělení společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o.), a Ing. P. R. (obchodním ředitelem společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o.), dále na prohlášení J. G., sdělení Interpolu Washington, certifikát společnosti INFORT KIMMERZ, jakož i na odborné vyjádření Ing. J. P., znalce pro obor ekonomika, odvětví účetnictví. Žalobce navrhl k důkazu jednak příslušný spis policejního orgánu, a dále provedení výslechu svědků Ing. P. H., Ing. P. R. a Ing. D. V.

V. Jednání konané dne 15. 10. 2013

[46] Při jednání žalobce i žalovaný setrvali na svých již dříve písemně uplatněných argumentech. Pouze žalovaný k nově uplatněnému žalobnímu bodu uvedl, že kurzové rozdíly vůbec nesouvisí s problematikou provize, tato otázka tedy vůbec nebyla v daňovém řízení řešena. Žalobce mohl zdanění kurzových rozdílů řešit cestou dodatečného daňového přiznání, nikoli rozšířením žalobních bodů.

[47] Soud provedl k důkazu některé z žalobcem navrhovaných listin, k otázce dokazování se nicméně blíže vyjádří níže. Obecně lze ovšem již zde uvést, že soud neprováděl dokazování těmi listinami předloženými žalobcem, které byly součástí správního spisu. Nad rámec obsahu správního spisu pak soud konstatoval též příslušnou pasáž žalovaným předloženého *Podpisového řádu Finančního ředitelství v Brně a jím řízených finančních úřadů* ze dne 5. 1. 2011, č. j. 179/11-1500-704421.

VI. Předchozí soudní řízení

[48] Zdejší soud již o věcech jednou meritorně rozhodl. Rozsudkem ze dne 15. 10. 2013, č. j. 29 Af 135/2011-132, rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. Na jejím základě Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 1. 2015, č. j. 9 Afs 129/2013-76, uvedený rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

VII. Další řízení před krajským soudem

[49] V průběhu dalšího řízení před zdejším soudem žalobce podáním ze dne 26. 3. 2015 opětovně doplnil žalobu. V první části zrekapituloval již dříve uplatněnou argumentaci. Dále uvedl, že zcela zásadní je otázka prokázání zprostředkování obchodu pro žalobce se společností HYUNDAI Corporation ze strany zprostředkující společnosti INFORT KIMMERZ. Za tímto účelem poukázal na důkazy provedené správcem daně v pokračujícím daňovém řízení, tedy v době mezi zrušujícími rozsudky Krajského soudu v Brně a Nejvyššího správního soudu, a to konkrétně protokoly o výsledku J. M. G. ze dne 17. 4. 2014, a P. H. a P. R. ze dne 21. 5. 2014, a dále e-mailovou komunikací z března a dubna 2008 mezi pracovníkem žalobce P. H., J. G. a pracovníkem společnosti HYUNDAI Corporation. Z těchto důkazů je patrné, že bez účasti J. G. byla komunikace se společností HYUNDAI Corporation vždy složitá a zdlouhavá. Vliv J. G. byl vždy pozitivní. Z e-mailových sdělení pak plyne, že po dobu trvání obchodních vztahů vyvíjela společnost INFORT KIMMERZ pro žalobce činnost směřující k udržení a vývoji poměrů mezi žalobcem a společností HYUNDAI Corporation. Dále žalobce zdůraznil zásadu plné jurisdikce při rozhodování správních soudů. Dodal též, že svoji primární důkazní povinnost splnil předložením bezvadného účetnictví. Pochybnost správce daně spočívala v tom, že žalobce uzavřel provizní smlouvu se společností INFORT KIMMERZ až v roce 2006, tedy poté, co již mohl obchodovat se zbožím značky HYUNDAI (od roku 2005). Tuto pochybnost žalobce vyvrací poukazem na změnu distribučního systému uvnitř systému HP TRONIC, v jehož důsledku na něj přešla povinnost platit společnosti INFORT KIMMERZ provize za sjednání možnosti obchodovat se zbožím značky HYUNDAI. Samotné zprostředkování možnosti obchodovat se zbožím značky HYUNDAI ze strany společnosti INFORT KIMMERZ pak dle žalobce plyne z distributorské smlouvy se společností HYUNDAI Corporation (včetně dodatků z let 2003, 2005 a 2007), zápisu z jednání zástupců žalobce D. V. a P. H. se zástupcem společnosti INFORT KIMMERZ J. G. ze dne 6. 10. 2006 v hotelu RAMADA, e-mailové komunikace z března a dubna 2008 mezi zástupcem žalobce P. H., zástupcem společnosti HYUNDAI Corporation a zástupcem společnosti INFORT KIMMERZ J. G., výpovědi pracovníků žalobce D. V., P. H. a P. R. učiněných buď v rámci policejního vyšetřování či před správcem daně, a též z výpovědi J. G. učiněné před správcem daně, popř. z jeho prohlášení ze dne 25. 4. 2012. Zejména výpověď J. G. je dle žalobce přímým důkazem o uskutečnění činnosti společnosti INFORT KIMMERZ pro žalobce spočívající ve vyjednávání podmínek obchodní spolupráce se společností HYUNDAI Corporation včetně přechodu smluvních vztahů a na žalobce a rozšíření oblasti působení. Všechny důkazy předložené žalobcem, jakož i skutečnosti z nich plynoucí, jsou v naprostém souladu.

[50] K uvedenému nutno dodat, že žalobcem nyní k důkazu navrhované listiny byly součástí správního spisu předloženého žalovaným k novému projednání věci krajským soudem. Z tohoto důvodu je soud považoval za listiny obsažené ve správním spisu, tedy listiny, jimiž není třeba v řízení před soudem dokazovat a z nichž soud pouze vychází. Stranám byly ostatně známy.

[51] V podání ze dne 11. 1. 2016 pak žalobce opětovně poukázal na princip plné jurisdikce soudu.

VIII. Nové posouzení věci krajským soudem

[52] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a vázán názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku ze dne 22. 1. 2015, č. j. 9 Afs 129/2013-76, shledal, že **žaloba není důvodná**.

VIII.a) Formální nedostatky rozhodnutí žalovaného

[53] Soud se v první řadě zabýval námitkami týkajícími se formálních vad napadených rozhodnutí, tyto však neshledal důvodnými.

[54] Originály napadených rozhodnutí založené ve správním spise (na nichž jsou údaje určující) obsahují dvě data. Na poslední straně rozhodnutí vlevo dole je otištěno razítko modré barvy s datem podpisu „19. 8. 2011“, na první straně vpravo nahoře razítko černé barvy s datem vyřízení „22. 8. 2011“. Tyto skutečnosti odpovídají zákonné úpravě. Podle § 102 odst. 1 písm. h) daňového řádu rozhodnutí obsahuje datum, kdy bylo podepsáno. Vedle toho je ovšem dle § 101 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení; rozhodnutí, které se nedoručuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou. Z uvedeného je patrné, že zákon presumuje možnou odlišnost dne podpisu a dne vydání rozhodnutí [pro názornost srov. též § 67 odst. 2 a § 71 odst. 2 písm. a) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád]. Tak tomu bylo i v daném případě. Pokud stejnopisy napadených rozhodnutí zaslané žalobci tato data neobsahovaly, nejednalo se o tak závažnou vadu, která by způsobovala nezákonnost rozhodnutí, či která by žalobce krátila na jeho právech, byť tato situace mohla žalobci ztížit možnost identifikace rozhodnutí pomocí údaje o jejich datu vydání. Z hlediska zachování práv daňového subjektu je ovšem mnohem závažnější moment oznámení rozhodnutí, neboť právě tímto okamžikem je daňové rozhodnutí vůči němu účinné (§ 101 odst. 5 daňového řádu), a od tohoto okamžiku též žalobci běžela lhůta pro podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Tato lhůta byla žalobcem dodržena a napadená rozhodnutí navíc žalobce jednoznačně označil unikátními čísly jednacími.

[55] Chyby ve výroku rozhodnutí žalobce nijak nespécifikoval, nicméně žalovaný ve svém vyjádření upozornil na to, že jediná chyba je v datu podání odvolání. Z kontextu výroku i odůvodnění napadených rozhodnutí [již v první větě odůvodnění je uvedeno správné datum podaných odvolání (2. 2. 2011) i s číslem jednací] je zcela zřejmé, jaká rozhodnutí žalovaný přezkoumával a o jakých odvoláních rozhodoval. Jednalo se prokazatelně o zřejmou chybu v psaní ve smyslu § 104 odst. 1 daňového řádu.

[56] Žalobce dále v žalobách zpochybnil, zda jsou rozhodnutí žalovaného podepsána oprávněnou osobou. Tuto námitku žalobce také nijak blíže nespécifikoval. Jak soud zjistil, předmětná rozhodnutí byla podepsána vedoucím odboru daní a dotací žalovaného Ing. M. K. Jak přitom plyne z části III. odst. 1.1.3. písm. a) *Podpisového řádu Finančního ředitelství v Brně a jím řízených finančních úřadů* ze dne 5. 1. 2011, č. j. 179/11-1500-704421, je vedoucí odboru daní a dotací oprávněn podepisovat rozhodnutí a jiné správní akty zpracované jemu podřízenými odděleními finančního ředitelství. Rozhodnutí tedy byla podepsána oprávněnou osobou.

VIII.b) Zahájení daňové kontroly

[57] Jak soud zjistil ze správního spisu, v dané věci byla se žalobcem zahájena daňová kontrola ústním jednáním ze dne 10. 5. 2010, o kterém byl sepsán protokol č. j. 120296/10/303933701759. Protokol obsahoval veškeré zákonné náležitosti dle § 12 zákona o správě daní a poplatků. Bylo z něj patrné, kdo (správce daně – Finanční úřad ve Zlíně), kde (sídlo žalobce – Zlín, Prštné, Kútiky 637) a kdy (10. 5. 2010) daňové řízení prováděl, které osoby se zúčastnily, označení hlavního předmětu jednání, souvislé vyličení jeho průběhu, udělená poučení (o mlčenlivosti, právu podat námitky atd.), vyjádření poučených osob apod.

[58] Co se týče námitky nezákonného zahájení daňové kontroly pro nedostatek apriorních důvodů, lze odkázat na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (368/2011 Sb., ST 33/63 SbNU 567), dle kterého je nutno omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. v případě, na který odkazoval žalobce, vedeném u Ústavního soudu pod sp. zn. I. ÚS 1835/07). Za porušení tohoto principu a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona o správě daní a poplatků bez podezření podloženého konkrétními skutečnostmi, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost (dále srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009-52). V posuzovaném případě byla u žalobce v souladu s právními předpisy, především s § 16 zákona o správě daní a poplatků, dne 10. 5. 2010 zahájena namátková daňová kontrola, jejímž cílem bylo u žalobce mj. ověřit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2007 a 2008. Kontrola probíhala zákonným postupem a v jejím průběhu byla respektována procesní práva žalobce. Z protokolu o zahájení daňové kontroly navíc neplyne, že by žalobce považoval předmětnou daňovou kontrolu za nezákonně zahájenou. Ani v dalším jejím průběhu pak tuto skutečnost nenamítal. Soud rovněž neshledal, že by správce daně postupoval svévolně, šikanózním způsobem či v rozporu s principem proporcionality při omezení osobní sféry žalobce. Z těchto důvodů nebylo možno na daný případ bez dalšího vztáhnout závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (N 196/51 SbNU 375). Daňová kontrola byla řádně zahájena, a to i po materiální stránce, neboť vzápětí po sepsání předmětného protokolu správce daně vyzýval žalobce k doložení tvrzených skutečností (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-109, a ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, č. 1480/2008 Sb. NSS).

[59] Z hlediska temporálních účinků nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, nutno souhlasit se žalobcem, že v okamžiku zahájení kontroly správce daně nepostupoval v úplném souladu se všemi závěry tohoto nálezu. V případě precedenční závaznosti rozhodnutí Ústavního soudu (čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky) však existuje možnost, aby obecný soud či správní orgán nerefletoval právní názory Ústavního soudu s tím, že předestřením konkurujících úvah započne s Ústavním soudem ústavněprávní dialog. To ostatně může být posléze předpokladem pro postup dle § 23, § 11 odst. 2 písm. i) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, aby věc mohla být předložena plénu Ústavního soudu (což samozřejmě neplatí u kasační závaznosti, kde musí být bezpodmínečně respektován předchozí nálezu Ústavního soudu ve věci). V daném případě byl následně právní názor

vyjádřený v nálezů Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, překonán již výše citovaným stanoviskem pléna Ústavního soudu, s nímž byl postup správce daně v souladu.

[60] Řádně zahájená daňová kontrola byla úkonem, který přerušil běh lhůt pro vyměření daně. Napadená rozhodnutí byla vydána dne 22. 8. 2011 a doručena žalobci dne 25. 8. 2011. K prekluzi práva správce daně vyměřit předmětné daňové povinnosti tudíž nedošlo.

VIII.c) Neunesení důkazního břemene žalobcem

[61] Podstatou věci je skutečnost, že správce daně neuznal za daňově účinné náklady vynaložené žalobcem na provize za obstarání jeho obchodních věcí společností INFORT KIMMERZ. Podle orgánů finanční správy žalobce neprokázal, že se společnost INFORT KIMMERZ podílela jako obstaratel na uzavření smluv žalobce se společností HYUNDAI Corporation. Vedle toho orgány finanční správy shledaly rozporuplnost obchodního případu též v tom, že společnost HYUNDAI Corporation již v roce 2005, tedy před podpisem rámcové smlouvy provizní, umožnila, aby zboží odebíral i žalobce.

[62] Vzhledem k povaze právního vztahu mezi žalobcem a společností INFORT KIMMERZ je na věc plně aplikovatelná judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se dokazování vynaložení nákladů na zprostředkovatelské/obstaratelské služby (bez ohledu na to, zda se jednalo o zdanění přímé či nepřímé).

[63] Např. v rozsudku ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004-59, č. 1251/2007 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokud žalobce uzavřel komisionářskou smlouvu, jejímž předmětem bylo zprostředkování a zajištění obchodů, je jeho povinností prokázat v daňovém řízení nejen existenci tohoto právního úkonu, ale i faktické naplnění jeho obsahu, tj. že ze strany komisionáře došlo k plnění dohodnutého závazku spočívajícího ve zprostředkování a zajištění obchodu ve prospěch žalobce a že žalobce v příčinné souvislosti s činností komisionáře uzavřel označené smlouvy se třetími osobami.

[64] Obdobně v rozsudku ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245 (věc *EGÚ Brno*), Nejvyšší správní soud shledal, že daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit, k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami. Konkrétně Nejvyšší správní soud v této věci uvedl, že povinností správce daně je proto „zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“.

[65] Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že je především nutné, aby daňový subjekt „prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to at’

již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvarům oslovovaných právnických osob, které měly na starosti investice či nákup materiálu) byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace bude lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen.

[66] *Není vyloučeno, že samotná osoba zprostředkovatele (jeho autorita v určitém podnikatelském prostředí či oboru činnosti, důvěra, kterou k němu mají určití klíčoví lidé působící u oslovovaných třetích osob, apod.) výrazně napomáhá tomu, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy. Pokud zájemce jako daňový subjekt něco takového tvrdí, tj. tvrdí, že právě proto uzavřel smlouvu o zprostředkování s určitou osobou, musí jednak prokázat její specifické či výjimečné znalosti, schopnosti, kontakty či jiná „aktiva“, jednak musí prokázat, že tyto kontakty byly také ve prospěch daňového subjektu jako zájemce reálně „nasazený“, tj. že zprostředkovatel vskutku ve prospěch zájemce působil. Je zřejmé, že v některých případech bude obtížné takový důkaz podat, neboť působení zprostředkovatele bude natolik „intimní“ (a možná se pohybující natolik blízko mezi zákonem dovoleného), že zprostředkovatel nebude ochoten poskytnout zájemci potřebnou součinnost k osvětlení toho, že a jakým způsobem ve prospěch zájemce působil. Na důkazním břemenu zájemce jako daňového subjektu to však nic nemění; ostatně ne všechny výdaje, které daňový subjekt vynaloží, budou daňově uznatelné – takovými budou jen ty z nich, u nichž daňový subjekt jejich z hlediska zákona relevantní vlastnosti prokáže. Je pak na daňovém subjektu, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvážil i skutečnost, zda se mu určité specificky vynaložené výdaje na získání nových zakázek podaří daňově uplatnit, anebo zda v určité míře musí počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné.“*

[67] Z uvedeného plyne, že správce daně poté, co mu vznikly oprávněné pochybnosti o realizaci zprostředkování či obstarání ze strany společnosti INFORT KIMMERZ pro žalobce, postupoval správně, vyzýval-li žalobce k prokázání jeho obchodních vztahů nejprve ze širšího hlediska a následně pak s ohledem na postavení společnosti INFORT KIMMERZ, coby zprostředkovatele (obstaratele), v těchto vztazích. Zde je nutno v první řadě konstatovat, že žalobce vždy reagoval na výzvy správce daně k dokazování. Jeho argumentace spočívající jednak v popisu změny obchodního modelu skupiny HP TRONIC a jeho důsledků (např. přechod povinnosti platit provize i na žalobce), jednak v popisu potíží při jednání s asijským dodavatelem a z toho plynoucí nutnosti obstarání záležitostí třetí osobou, je v zásadě pochopitelná a možná. Jak však plyne z výše citované judikatury, snaha daňového subjektu o daňové uznání nákladů spočívajících v provizích za obstaratelské služby po něm vyžaduje shromažďování dostatečných důkazů o fakticky provedených službách nad rámec jeho

běžných obchodních potřeb. Tomuto požadavku žalobce v daném případě nedostal, a to ať již v daňovém řízení, tak ani v řízení před soudem.

[68] Zde je nutno v první řadě uvést, že proti pochybnostem správce daně o postoupení celého obchodního modelu z mateřské společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., na žalobce, žalobce reálně postavil toliko svoje vlastní tvrzení, resp. výpovědi svých pracovníků, že k takovému postoupení došlo, popř. též výpověď J. G., že byl P. H. v roce 2005 požádán, aby mu pomohl vyjednat možnost převedení smlouvy na žalobce. Tato tvrzení jsou však jednotlivě i v jejich celku v přímém protikladu se skutečnostmi plynoucími z listinných podkladů, konkrétně ze smluvních instrumentů.

[69] Dle rámcové smlouvy provizní ze dne 26. 10. 2006 uzavřené mezi žalobcem coby objednatelem a společností INFORT KIMMERZ jako obstaratelem „[...] se obstaratel zavazuje obstarávat pro objednatele obchodní věci v rozsahu vyvíjení činnosti, která povede k možnosti uzavřít kupní smlouvy a k získání oprávnění objednatele nakupovat zboží [...]“. Tato smlouva byla sjednána se zpětnou účinností od 17. 4. 2006 a nárok na provizi měl náležet z obchodů mezi smluvními stranami realizovaných od tohoto data. Dle dodatku č. 2 k této rámcové smlouvě zajistil obstaratel pro objednatele možnost uzavření smlouvy se společností HYUNDAI Corporation, přičemž byla sjednána provize 3,5 % z celkových nákupních cen zboží uvedené značky v souladu s distributorskou smlouvou uzavřenou se společností HYUNDAI Corporation. Rámcová smlouva provizní ze dne 26. 10. 2006 dle svého textu nevypovídá o tom, že by na jejím základě měl žalobce převzít povinnost platit provizi, kterou měla být z dřívější doby povinna platit společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o. na základě rámcové smlouvy provizní uzavřené se společností INFORT KIMMERZ dne 28. 3. 2003 včetně dodatků. Naopak znění rámcové provizní smlouvy ze dne 26. 10. 2006 nasvědčuje tomu, že byl sjednán nový závazkový právní vztah jen mezi žalobcem a společností INFORT KIMMERZ.

[70] Navíc, jak plyne z dalších podkladů, žalobce byl oprávněn nakupovat a distribuovat produkty značky Hyundai vedle společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., daleko dříve než došlo ke sjednání či nabytí účinnosti rámcové smlouvy provizní ze dne 26. 10. 2006, a to již od roku 2005. Ze smluvních instrumentů, jakož i z tvrzení samotného žalobce, pak kromě toho plyne, že v letech 2007 a 2008 v návaznosti na distribuci produktů označených značkou Hyundai vyvíjel určitou činnost jak žalobce, tak společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o.

[71] Podle distributorské smlouvy č. BST-CM02100801 uzavřené dne 1. 4. 2003 mezi společnostmi HP TRONIC Zlín, spol. s r. o. (coby „Distributorem“), a Hyundai Corporation, byla společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., určena jediným a výhradním distributorem pro produkty označené značkou Hyundai ve smlouvě dále specifikované. K této smlouvě byl posléze mezi uvedenými stranami uzavřen dodatek č. BST-CM02100801-AD2 ze dne 1. 8. 2005. Dle čl. 3 tohoto dodatku strany „uznávají, že HP Tronic Ústí nad Labem, spol. s r. o., může také nakupovat a distribuovat Produkty značky Hyundai na Území. Pokud k tomu dojde, Distribuční poplatek za takovou distribuci bude placen Distributorem.“ Tímto dodatkem tedy byla práva žalobce toliko uznána, nikoli na něj převedena. Shodná ustanovení jsou pak obsažena i v dalších navazujících distribučních smlouvách mezi společnostmi HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., a HYUNDAI Corporation (čl. 8.5 distributorské smlouvy č. BST-BS0704301 ze dne 1. 4. 2007, čl. 6.3 distributorských smluv č. JTT-20070401-01

a č. JTT-20070501-YH01 ze dne 1. 4. 2007, čl. 8.5 distributorské smlouvy č. NB1-JR-08032801 ze dne 28. 3. 2008).

[72] Skutečnost, že v letech 2007 a 2008 v návaznosti na distribuci produktů označených Hyundai vyvíjel určitou činnost jak žalobce, tak společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., pak plyne z vyjádření žalobce ze dne 15. 7. 2008 k výzvě správce daně (poř. č. 18 daňového spisu), podle něhož: „*V letech 2007 a 2008 Hyundai Corporation nefaktoval na HP Tronic Ústí nad Labem, spol. s r. o., žádné plnění. Poplatky dle distribuční smlouvy byly fakturovány v uvedených letech na spol. HP Tronic Zlín, spol. s r. o., který je jediným odběratelem společnosti HP Tronic Ústí nad Labem, spol. s r. o., a faktickým distributorem zboží zn. Hyundai.*“

[73] I při žalobcem tvrzené změně obchodního modelu od roku 2006 si tak ve vztahu k distribuci produktů označených Hyundai ponechala určitou roli mateřská společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., která platila distribuční poplatky společnosti HYUNDAI Corporation a byla dle tvrzení žalobce faktickým distributorem zboží značky Hyundai. Na uvedeném tedy ničeho nemění ani tvrzení žalobce, že v letech 2007 a 2008 již byly provize společnosti INFORT KIMMERZ (dosud výhradně, v roce 2006 pak převážně, placené společností HP TRONIC Zlín, spol. s r. o.) plně hrazeny žalobcem.

[74] V tomto ohledu tudíž nutno uzavřít, že postoupení obchodního modelu ze strany společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., na žalobce by zajisté bylo právně i ekonomicky možné (což zdejší soud v původním řízení neodůvodněně akcentoval), v daném případě však nebylo prokázáno v takovém rozsahu a kvalitě, že by mohlo být předpokladem pro následné uznání nákladů vynaložených žalobcem na provize uhrazené společností INFORT KIMMERZ.

[75] Zmiňované postoupení obchodního modelu však bylo pouze prvotním předpokladem pro úspěch žalobce. I kdyby totiž bylo prokázáno, že k němu došlo tak, jak žalobce tvrdil, musel by žalobce ještě prokázat faktickou obstaratelskou činnost společnosti INFORT KIMMERZ v jeho prospěch. Nutno konstatovat, že tak se také nestalo.

[76] Žalobcem předložené důkazy totiž neumožňují přijmout závěr o daňové uplatnitelnosti jím uplatněných nákladů na provize. V daňovém, ani soudním řízení nebyly předloženy důkazy, z nichž by bylo možné ve smyslu výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu dospět k závěru, že se společnost INFORT KIMMERZ podílela jako obstaratel na uzavření smluv žalobce (resp. vůbec skupiny HP TRONIC) se společností HYUNDAI Corporation, či na následném udržování a rozvoji tohoto smluvního vztahu.

[77] Zde je nutno v první řadě uvést, že žalobci byl v daňovém řízení poskytnut široký prostor k prokázání relevantních tvrzení, bylo mu dostatečně sděleno, co po něm správce daně požaduje prokázat (tedy to, jakou činnost měla společnost INFORT KIMMERZ vykonat pro žalobce za účelem uzavření smlouvy se společností Hyundai Corporation za situace, kdy žalobce mezi náklady zahrnul provizi pro tuto společnost). Tím byla naplněna jeho procesní práva (viz bod [27] zrušujícího rozsudku kasačního soudu v nyní projednávané věci). Zásada spolupráce správce daně s daňovým subjektem neznamena povinnost správce daně nahrazovat vlastní činnost daňového subjektu či povinnost dohledávat za něj důkazy.

[78] Ve výzvě ze dne 25. 5. 2010, č. j. 136454/10/303933704002 (poř. č. 15 daňového spisu) správce daně požadoval vysvětlení, jaké postavení měla v obchodní činnosti žalobce společnost INFORT KIMMERZ. I ve výzvě ze dne 9. 8. 2010, č. j. 181407/10/303933704002 (poř. č. 21 daňového spisu) správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, v čem spočívala účast společnosti INFORT KIMMERZ na uzavření dodatku se společností HYUNDAI Corporation, a aby prokázal, že by k přistoupení žalobce k obchodu se společností HYUNDAI Corporation nedošlo. Účast společnosti INFORT KIMMERZ totiž ze žádné předložené listiny nevyplynula a zároveň obchodní vztahy se společností HYUNDAI Corporation byly dlouhodobé a časově předcházely uzavření rámcové smlouvy provizní ze dne 26. 10. 2006.

[79] K této výzvě se žalobce dne 23. 8. 2010 (poř. č. 22 daňového spisu) vyjádřil tak, že nastínil, jak probíhají mezinárodní obchody, konstatoval, že neměl prostředky, díky kterým by sám získal, udržoval a modifikoval své kontakty se zahraničními dodavateli. Pokud by takové kontakty měl, nehledal by obstaratele. Dále zde uvedl, že účast společnosti INFORT KIMMERZ na obchodních jednáních ani ze žádné předložené listiny vyplývat nemůže, jelikož jejím úkolem bylo tyto úkony obstarat, nikoli být účastna obchodních jednání. K roli společnosti INFORT KIMMERZ dle smlouvy pak dodal, že jmenovaná „obstarává to, že strana, která je ve sféře jejího vlivu, tedy náš dodavatel, smlouvu uzavře. Jak toho dosahuje, nevíme, ani vědět nemůžeme.“ Uvedl rovněž, že průkazem plnění ze strany společnosti INFORT KIMMERZ je samotný fakt, že k uzavření obstarávaných smluv došlo, a dodal, že není schopen prokázat, jak se společnost INFORT KIMMERZ podílela na dosahování cíle a v čem spočívala její činnost. Dále sdělil: „Že korejská společnost vedla jednání v naší věci se společností americkou, nevíme ani vědět nemůžeme.“ Žalobce dále konstatoval, že nelze prokázat, že by šlo smlouvu uzavřít s korejskou společností bez aktivit společnosti INFORT KIMMERZ, neboť její role byla kontraktor, ne obstaratel. Dle žalobce pak nebylo možné prokázat ani, že k jeho přistoupení k obchodům se společností HYUNDAI Corporation by bez společnosti INFORT KIMMERZ nedošlo, jelikož tato společnost byla obstaratel, nikoli zprostředkovatel. Žalobce taktéž sdělil, že nemůže předložit návrhy smluv s korejským partnerem, které mu měla společnost INFORT KIMMERZ obstarat, jelikož je neeviduje a není mu známo, že by je měl evidovat. Stejně tak nemůže prokázat, že komunikoval se společností INFORT KIMMERZ před dojednáním konečného návrhu smlouvy, neboť tyto skutečnosti neevidoval. Ve své odpovědi pak žalobce vyzval správce daně k dokazování skutečnosti, že korejská společnost vedla jednání v jeho věci se společností americkou, „neboť tyto důkazní prostředky nemá naše společnost k dispozici“.

[80] Správce daně tedy žalobci dostatečně specifikoval, o jaké daňově relevantní skutečnosti má pochybnosti (o prokázání faktické činnosti společnosti INFORT KIMMERZ v jeho prospěch). Z vyjádření žalobce pak plyne, že se kontaktů americké a korejské společnosti neúčastnil a ani se o způsob, jakým mělo k obstarání dojít, nezajímal, jelikož se zajímal jen o výsledek, jenž nastal.

[81] Zdejší soud následně při jednání konstatoval obsah žalobcem nově předložených listin. Jednalo se o certifikát vydaný dne 26. 9. 2013 J. W. B., státním tajemníkem státu Delaware, z něž plyne, že společnost INFORT KIMMERZ byla založena dne 24. 3. 2003 a zanikla dne 24. 9. 2009. Dále o prohlášení J. M. G. ze dne 25. 4. 2012, jenž popsal vztahy společnosti INFORT KIMMERZ a skupiny HP TRONIC, přičemž uzavřel, že „HP TRONIC by bez aktivní role Infort Kimmerz nebyl v pozici, kdy by mohl uzavřít smluvní vztah jak s N.A.K.S.,

tak i s HYUNDAI. [...] bez mé účasti by HP TRONIC v roce 2006 neuspěl v rozšíření svého produktového portfolia o lukrativní kategorii plochých televizorů a kontrakt by nebyl rozšířen o další, velmi důležitá teritoria.“

[82] Z usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Zlínského kraje, Služby kriminální policie a vyšetřování, Odboru hospodářské kriminality, ze dne 20. 3. 2013 č. j. KRPZ-1897-65/TČ-2012-150081-PK, pak vyplynulo, že policejní orgán odložil trestní věc týkající se podezření, že jednatel žalobce Ing. D. V. spáchal v souvislosti s daňovým uplatněním předmětných nákladů zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Policejní orgán vycházel z vysvětlení podaných Ing. D. V., Ing. P. H. (vedoucím importního oddělení společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o.), a Ing. P. R. (obchodním ředitelem společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r. o.), která se týkala především popisu vztahu skupiny HP TRONIC a společnosti INFORT KIMMERZ, dále z již citovaného prohlášení J. G., vysvětlení J. M. P. (manažerského ředitele společnosti HYUNDAI Corporation Europe GmbH v Německu), získaného na základě právní pomoci ze SRN, podle něž existují smluvní vztahy mezi mateřskou společností HYUNDAI Corporation, Korea, a společností HP TRONIC Zlín, spol. s r. o., v evropské pobočce však o těchto vztazích nejsou žádné informace. Policejní orgán měl k dispozici též sdělení Interpolu Washington, že ke společnosti INFORT KIMMERZ nebyl nalezen záznam, a dále Odborné vyjádření z oboru ekonomika, zpracované znalcem Ing. J. P., podle něž *„lze usoudit, že hodnota vyplacené provize odpovídá objemu dodávek zboží označeného značkou HYUNDAI“*. Policejní orgán uzavřel, že *„[z] provedeného šetření a vyhodnocení všech shromážděných důkazních materiálů je zřejmé, že daňový subjekt při úhradě poplatků společnosti Infort Kimmerz AG, LLC jednal s vědomím, že tato společnost činila kroky k uzavření smluv mezi daňovým subjektem a společností HYUNDAI a že tedy byly poplatky hrazeny oprávněně i když se daňový subjekt nemohl vyjádřit, jakou konkrétní činnost zprostředkovatel provedl, neboť toto je jeho obchodním tajemství.“*

[83] Ani tyto listiny ovšem samy o sobě, ani ve spojení s dosud shromážděnými podklady neprokazují, zda se na navázání a udržování obchodního vztahu mezi žalobcem, potažmo celou skupinou HP TRONIC a společností HYUNDAI Corporation zprostředkovatelsky podílela společnost INFORT KIMMERZ. Z hlediska požadavků na prokazování zprostředkovatelských/obstaratelských služeb stanovených výše citovanou judikaturou se jedná o důkazy nedostačující. Ve své podstatě jimi lze doložit existenci obchodního vztahu mezi skupinou HP TRONIC a společností INFORT KIMMERZ. Ve vztahu k prokázání faktického poskytnutí zprostředkovatelské služby se však jedná o pouhé indicie. Z těchto důvodů soud ostatně považoval za nadbytečné provádět dokazování spisem policejního orgánu či výsledky již policií vyléchnutých osob.

[84] V předchozím rozsudku zdejší soud k uvedenému dodal, že v tomto ohledu by mohlo být relevantním tvrzení J. G. coby zástupce dnes již neexistující společnosti INFORT KIMMERZ, neboť jeho prohlášení ze dne 25. 4. 2012 v tomto kontextu zůstává v obecné rovině a neposkytuje bližší informace ohledně nezbytnosti působení zprostředkovatele mezi žalobcem, potažmo skupinou HP TRONIC a společností HYUNDAI Corporation.

[85] V dalším průběhu řízení žalobce předložil výpověď jmenovaného provedenou před správcem daně dne 17. 4. 2014. Ani tato výpověď však klíčový prvek do předmětných vztahů,

totiž objasnění vztahů obstaratele (INFORT KIMMERZ) a dodavatele (HYUNDAI Corporation), resp. důkaz o faktickém působení obstaratele na takové konkrétní osoby (pracovníky) dodavatele způsobilé ovlivnit jeho rozhodovací proces v rozsahu přiměřeném následným transakcím daňového subjektu s dodavatelem, nepřinesla. Právě v momentech, v nichž mohlo být svědectví J. G. pro žalobce podstatné, dotčený uvedl, že jméno osoby, s níž jednal, nemůže prozradit, když se navíc ani nejednalo o člověka přímo ze společnosti HYUNDAI Corporation, ale o dalšího prostředníka; ve společnosti HYUNDAI Corporation nikoho nezná. K dotazům, zda má nějaké jiné důkazy ohledně faktického provedení obstaratelské služby, pak pouze uvedl, že se podívá do svých evidencí či záznamů.

[86] Svědci P. H. a P. R. (pracovníci skupiny HP TRONIC), jejichž výsledky správce daně provedl dne 21. 5. 2014, pak potvrdili tvrzení žalobce o potížích při jednání se společností HYUNDAI Corporation, jakož i o blahodárném působení J. G. na vztahy skupiny HP TRONIC s tímto dodavatelem. O podstatě a formách tohoto působení však nevěděli ničeho.

[87] Pouhou indicií pak zůstala též e-mailová komunikace z března a dubna roku 2008 mezi P. H. a J. G., a P. H. a J. P. ze společnosti HYUNDAI Corporation. Žalobce se jí snažil dokázat pozitivní vliv J. G. na jednání korejské společnosti. K tomuto závěru lze ovšem dojít opět toliko nepřímou. Nelze totiž vyloučit, že požadovaný výsledek (např. ponechání referenční měny USD) nastal i bez působení dotčeného obstaratele. Jinak řečeno, z žádného z předložených e-mailů neplyne, že by rozhodnutí společnosti HYUNDAI Corporation bylo ovlivněno obstaratelem, resp. ani to, že by dodavatel s obstaratelem vůbec jednal.

[88] Jak uvedeno již výše v části obecně pojednávající o obsahu důkazního břemene daňového subjektu při uplatňování nákladů za zprostředkovatelské provize, daňový subjekt musí mimo jiné prokázat přiměřenými záznamy faktické jednání zprostředkovatele. Takové důkazy (alespoň ve formě záznamů či zpráv obstaratele o provedených jednáních s konkrétními osobami dodavatele či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa byly zasílány podklady a co bylo jejich obsahem) žalobce nedoložil. Nebylo tedy možno posoudit, zda obstaratel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k příslušným osobám, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen.

[89] Ačkoli tedy lze mít za prokázanou existenci právního poměru mezi žalobcem (potažmo skupinou HP TRONIC) a obstaratelem INFORT KIMMERZ, jakož i obchodního poměru mezi skupinou HP TRONIC (potažmo žalobcem) a dodavatelem HYUNDAI Corporation, nebyl pro daňové účely dostatečně prokázán faktický vztah mezi obstaratelem INFORT KIMMERZ a dodavatelem HYUNDAI Corporation. Světlo do případu by ostatně mohlo vnést právě například sdělení či potvrzení společnosti HYUNDAI Corporation. Je poněkud s podivem, že žalobce nebyl schopen takový potvrzující akt od svého dlouholetého obchodního partnera obstarat.

VIII.d) Zdanění nerealizovaných kurzových zisků

[90] V doplnění žalob uplatnil žalobce nový žalobní bod týkající se zdanění nerealizovaných kurzových zisků ve zdaňovacích obdobích 2007 a 2008. Tento žalobní bod ovšem soud považuje za nedůvodný, neboť jím vznesená problematika vůbec nebyla

předmětem řízení před orgány finanční správy. V celém průběhu doměřovacího řízení, a to i v jeho fázi odvolací, bylo předmětem řízení pouze zdanění provizí vyplacených žalobcem v příslušných zdaňovacích obdobích společnosti INFORT KIMMERZ. K tomu nutno uvést, že podle § 46 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků lze v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani. Též z § 143 daňového řádu je jednoznačně patrné, že dodatečným platebním výměrem se doměřuje pouze daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné. Předmětem odvolacího řízení tak mohou být pouze okolnosti, které byly sporné již v doměřovacím řízení před správcem daně; v otázkách nesporných zůstává rozhodnutí o vyměření poslední známé daně v právní moci (srov. též § 143 odst. 4 ve spojení s § 144 odst. 4 daňového řádu). Je-li soudní přezkum ve věcech daňových postaven na přezkoumání zákonnosti postupu správních orgánů, není možné, aby soud vybočil z vymezeného předmětu řízení a zabýval se otázkami, které nebyly správními orgány řešeny ani náznakem (což nic nemění na tom, že žalobce může v řízení před soudem použít v rámci předmětu řízení i argumentaci před správními orgány neuplatněnou). Tento závěr přitom není v rozporu s cílem správy daně, jímž je dle § 1 odst. 2 daňového řádu též správné zjištění a stanovení daní. Zjistil-li v nyní souzené věci žalobce po seznámení se s novou judikaturou správních soudů, že došlo k nesprávnému zdanění nerealizovaných kurzových zisků, měl za účelem nápravy zejména podat dodatečné daňové přiznání.

[91] K žalobcem zmiňovanému odkazu na rozsudek zdejšího soudu ve věci *American game* vedené jím pod sp. zn. 29 Af 108/2010, nutno konstatovat, že v ní otázka kurzových zisků byla předmětem daňového řízení.

[92] Vzhledem k uvedenému soud pro nadbytečnost a neexistenci souvislosti s předmětem nynějšího řízení neprováděl dokazování listinami, které žalobce k tomuto žalobnímu bodu předložil.

[93] K uvedenému je navíc nutno dodat, že žalobní bod týkající se zdanění kurzových zisků lze považovat za opožděně uplatněný. Zde je třeba zdůraznit, že zdejší soud (jak je ostatně stranám známo z jeho již citovaného rozsudku ve věci *American game*) respektuje judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně judikatorních odklonů či obrátů (tj. situace, kdy po podání žaloby dojde k zásadní změně výkladu určité právní otázky; blíže viz např. rozsudky ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007-92, a ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, č. 1743/2009 Sb.) a s tím spojenou přípustností i opožděně uplatněných žalobních námitek. Má však za to, že vzhledem k obecně zakotvené koncentrovanosti řízení před správními soudy má i tento postup své časové limity, resp. že i takto formálně opožděný žalobní bod je nutno uplatnit v době přiměřené okolnostem. Uplatnil-li tedy v souzené věci žalobce tento žalobní bod téměř jeden a půl roku po vydání průlomového rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ohledně zdaňování nerealizovaných kurzových zisků a ztrát [šlo o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94 (věc *MP Development*)], nelze takto dlouhou prodlevu bez dalšího akceptovat.

IX. Závěr a náklady řízení

[94] Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[95] Pokud jde o náklady řízení, soud rozhodoval komplexně jak o nákladech vzniklých v novém řízení před krajským soudem, tak i o nákladech, které vznikly v původním řízení před zdejším soudem, a též o nákladech, které vznikly v řízení o kasační stížnost (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Tyto náklady přitom tvoří jediný celek a krajský soud o jejich náhradě rozhoduje jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98 (věc *MCE Slaný*)].

[96] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalobce ve věcech úspěch neměl (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 30. května 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu