



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: MAGEFROT s. r. o. „v likvidaci“** (dříve HP TRONIC Ústí nad Labem, spol. s r. o.), se sídlem Jánská 458/21, Brno, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 22. 8. 2011, č. j. 10305/11-1200-706481 a č. j. 10306/11-1200-706481, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 10. 2013, č. j. 29 Af 135/2011 - 132,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 10. 2013, č. j. 29 Af 135/2011 - 132, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým byla zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 22. 8. 2011, č. j. 10305/11-1200-706481 a č. j. 10306/11-1200-706481. Těmito správními rozhodnutími byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 21. 12. 2010, č. j. 258393/10/303917708616 a č. j. 258501/10/303917708616, jimiž byla společnosti HP TRONIC Ústí nad Labem, spol. s r. o., nyní společnosti MAGEFROT s. r. o. „v likvidaci“ (dále jen „žalobce“), doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2007 a 2008 ve výši 2 869 200 Kč a ve výši 3 337 320 Kč.

[2] V napadeném rozsudku, který je dostupný z www.nssoud.cz, krajský soud zamítl námitky, které se vztahovaly k formálním nedostatkům napadených rozhodnutí o odvolání, a námitky, které se vztahovaly k zahájení daňové kontroly. Za pozdě uplatněné krajský soud označil námitky vztahující se ke zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů.

[3] Důvodnými však krajský soud shledal námitky týkající se neunesení důkazního břemene žalobcem. Podstatou věci byla skutečnost, že finanční orgány neuznaly za daňově účinné ty náklady, které žalobce vynaložil na provize za obstarání obchodních věcí ze strany společnosti INFORT KIMMERZ AG, LLC (dále jen „INFORT KIMMERZ“). Krajský soud nejprve zrekapituloval judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004 - 59, publ. pod č. 1251/2007 Sb. NSS, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245; všechny zde citované rozsudky jsou dostupné z www.nssoud.cz), která požaduje, aby daňový subjekt byl schopen prokázat nejen existenci zprostředkovatelské smlouvy, ale i to, že fakticky došlo k tomu, že zprostředkovatel pro zájemce skutečně vyvíjel nějakou zprostředkovatelskou činnost. Správce daně dle krajského soudu postupoval správně, když vyzýval žalobce k prokázání jeho obchodních vztahů nejprve ze širšího hlediska a následně s ohledem na postavení společnosti INFORT KIMMERZ coby zprostředkovatele. Závěr o neunesení důkazního břemene však byl předčasný. Žalobce reagoval na výzvy správce daně a jeho argumentace spočívající v popisu změny obchodního modelu skupiny HP TRONIC a jeho důsledků (např. přechod povinnosti platit provize na žalobce) je dle krajského soudu možná a logická, a tedy věrohodná. Skutkový stav tak bylo nutno hodnotit nikoli pouze z pozice žalobce, ale též s ohledem na vývoj vztahů skupiny HP TRONIC a společnosti INFORT KIMMERZ. Krajský soud se tak neztotožnil se závěrem Finančního ředitelství v Brně, že společnost HP TRONIC Zlín, spol. s r. o. (dále jen „HP TRONIC Zlín“), není postupníkem celého obchodního modelu.

[4] Krajský soud shledal, že důkazní prostředky předložené žalobcem v daňovém řízení neumožňují přijmout závěr o daňové uplatnitelnosti jeho nákladů na provize. Ani důkazy provedené v řízení před soudem nesvědčí o takovém závěru. Světlo do případu by mohlo vnést vyjádření společnosti HYUNDAI, s níž měly být zprostředkovány obchody ze strany společnosti INFORT KIMMERZ. Je s podivem, že žalobce nebyl schopen takové potvrzení od svého dlouholetého obchodního partnera obstarat. Žalobce však v podání ze dne 23. 8. 2010, byť neobratně, vyjádřil skutečnost, že důkazy o vztahu společností HYUNDAI a INFORT KIMMERZ nemá, ale učinil návrh, aby tento vztah byl prokázán. Dle krajského soudu relace mezi daňovým subjektem a správcem daně není dána jen jako přelévání důkazního břemene, ale uplatní se zde též zásada spolupráce a součinnosti. Správce daně měl tak přiměji vést žalobce k prokázání vztahu mezi HYUNDAI a INFORT KIMMERZ a poučit ho o tom, jaké důkazy by mohly být ve věci dostačující (např. sdělení společnosti HYUNDAI). Tato procesní pochybení dle krajského soudu odvolací orgán neodstranil, šlo přitom o vadu, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci.

[5] Krajský soud tak napadená správní rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti

[6] V kasační stížnosti stěžovatel namítl, že krajský soud se sice neztotožnil se závěrem, že společnost HP TRONIC Zlín není postupníkem celého obchodního modelu, ale tento svůj závěr řádně neodůvodnil. Odkaz na celkový vývoj vztahů skupiny HP TRONIC a společnosti INFORT KIMMERZ, o který své závěry krajský soud opřel, je natolik obecný, že činí napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[7] Správce daně žalobce opakovaně vyzýval, aby doložil své tvrzení, že bez přispění společnosti INFORT KIMMERZ, která dle tvrzení žalobce měla obchodní vztah s HYUNDAI obstarat, by nedošlo k uzavření předmětné smlouvy s korejskou společností. Správce daně chtěl rovněž po žalobci prokázat, v čem spočívala činnost společnosti INFORT KIMMERZ. Krajský soud po stěžovateli požaduje, aby žalobci poskytl součinnost. Stěžovateli však z napadeného rozsudku není zřejmé, jakou formu součinnosti by mu měl poskytnout (předpokládá však, že krajský soud neměl na mysli to, aby si správce daně sám obstaral sdělení společnosti HYUNDAI). Žalobce v odpovědi na výzvu č. j. 181407/10 připustil, že o jednání společnosti INFORT KIMMERZ se společností HYUNDAI neví a ani vědět nemůže, proto ani nemůže prokázat tvrzení, že by k přistoupení žalobce k obchodu s HYUNDAI bez zprostředkování ze strany americké společnosti INFORT KIMMERZ nedošlo. Žalobce navrhl „prokázat, že korejská společnost vedla jednání v naší věci se společností americkou, neboť tyto důkazní prostředky nemá naše společnost k dispozici.“ Pokud by dle pokynu krajského soudu měl stěžovatel vést žalobce přímějším způsobem k prokázání jeho tvrzení, v podstatě by tímto přenesl důkazní břemeno zpět na správce daně, na kterém však není, aby vyhledával důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu. Je totiž povinností daňového subjektu, aby ke svým tvrzením navrhl konkrétní důkazy.

[8] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[9] Pokud stěžovatel nerozuměl tomu, jaký důkazní návrh žalobce učinil, když navrhl prokázat vztah mezi společnostmi HYUNDAI a INFORT KIMMERZ, či tomu, jakou součinnost má žalobci poskytnout, neměl zůstat nečinný a tento neobratně formulovaný důkazní návrh si měl cestou spolupráce se žalobcem vyjasnit. Účelem daňového řízení totiž není nachytat daňový subjekt na nejasnostech, ale v potřebné míře zjistit rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti objasnit.

[10] Správce daně žalobce vyzýval jen k tomu, co má prokázat, aniž by však specifikoval, jakými důkazními prostředky tak má učinit, a to ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 55/2013 - 37. K pochybnostem stěžovatele, zda bylo vůbec možné, aby si opatřil sdělení korejské společnosti, žalobce odkázal na mezinárodní smlouvy uzavřené mezi Českou republikou a Korejskou republikou (sdělení MZV č. 124/1995 Sb.) a mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými (sdělení MZV č. 32/1994 Sb.).

[11] Žalobce posléze obsáhle rekapituloval judikaturu o přesunu důkazního břemene, dle níž daňový subjekt splní svou povinnost důkazní primárně tím, že svá tvrzení prokáže bezvadným účetnictvím, ledaže správce daně prokáže své pochyby o průkaznosti, věrohodnosti, úplnosti nebo správnosti účetnictví, pak se důkazní břemeno přesouvá na daňový subjekt, který je dalšími důkazy povinen prokázat svá původní tvrzení. Dle žalobce bylo předloženo řádné účetnictví, správce daně své pochyby neprokázal, tudíž nedošlo k přesunu důkazního břemene.

[12] V dalším doplnění svého vyjádření žalobce popsal, jak probíhá řízení před stěžovatelem, kterému krajský soud věc vrátil k dalšímu řízení, a následně přiložil též protokol o svědecké výpovědi z tohoto řízení.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Za stěžovatele v řízení o kasační stížnosti jedná jeho zaměstnankyně, která má vysokoškolské právnické vzdělání, které je vyžadováno dle zvláštních zákonů pro výkon advokacie. Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[14] V žalobě žalobce uvedl, že společnost HP TRONIC Zlín, která je jediným společníkem žalobce, v roce 2003 uzavřela rámcovou provizní smlouvu se společností INFORT KIMMERZ, jejímž obsahem byla činnost společnosti INFORT KIMMERZ směřující k tomu, aby HP TRONIC Zlín měla příležitost uzavřít smlouvu se společností HYUNDAI. V žalobě je dále uvedeno, že v dubnu 2003 byla uzavřena distributorská smlouva mezi společnostmi HYUNDAI a HP TRONIC Zlín, kdy korejská společnost umožnila společnosti HP TRONIC Zlín, aby využívala pro Českou a Slovenskou republiku ochrannou známku HYUNDAI a touto známkou označovala výrobky pocházející od vybraných výrobců. Dle žaloby pak z uvedené zprostředkovatelské smlouvy vyplynul společnosti INFORT KIMMERZ nárok na provizi, jejíž výše byla určena procentní sazbou z obchodů na základě zprostředkované smlouvy s korejskou společností. Následně byla dne 26. 10. 2006 uzavřena zprostředkovatelská smlouva mezi žalobcem, který v dané době nesl název HP TRONIC Ústí nad Labem, a společností INFORT KIMMERZ. Dle žalobního tvrzení na základě této smlouvy ze dne 26. 10. 2006 došlo k přenosu povinnosti platit sjednanou provizi ze společnosti HP TRONIC Zlín na žalobce (dceřinou společnost HP TRONIC Zlín), který se nově stal subjektem využívajícím výhod ze smluv s HYUNDAI v minulosti zprostředkovaných společností INFORT KIMMERZ.

[15] K přenosu povinnosti platit provizi ze společnosti HP Tronic Zlín na žalobce, jakožto dceřinou společnost HP Tronic Zlín, se v napadeném rozsudku vyjádřil krajský soud. Důvodná je námitka, která poukazuje na nedostatečnost odůvodnění napadeného

pokračování

rozsudku, které se týká této okolnosti. Dle hodnocení zdejšího soudu krajský soud řádně nevysvětlil, jak dospěl k závěru, že argumentace žalobce spočívající v popisu změny obchodního modelu skupiny HP TRONIC a jeho důsledků (přechodu povinnosti platit provizi na žalobce) je možná, logická a věrohodná. Není proto zřejmé, proč se krajský soud neztotožnil se závěrem finančních orgánů, které mají naopak za to, že nebylo prokázáno, že společnost HP TRONIC Zlín je postupníkem celého obchodního modelu.

[16] Finanční ředitelství v Brně se v rozhodnutích o odvolání touto otázkou zabývalo a s odkazem na zjištění patrná ze spisového materiálu popsalo, o jaké skutečnosti opírá svůj závěr, s nímž se posléze krajský soud neztotožnil. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud může z podkladů, které shromáždily finanční orgány, dospět k rozdílným závěrům od finančních orgánů. V takovém případě však musí popsat, z jakých podkladů vycházel a jakým způsobem je hodnotil jednotlivě a ve vzájemné souvislosti. Tomu krajský soud nedostal a pouze konstatoval svůj závěr, aniž by jej dal do souvislosti s obsahem spisu. Není tedy zřejmé, jak krajský soud nahlížel na následující podstatné okolnosti případu (viz body [17] až [21] tohoto rozsudku), které vzbuzují pochybnosti o tom, že došlo k přechodu povinnosti žalobce platit provize za zprostředkování společnosti INFORT KOMMERZ, a to na základě změny obchodního modelu skupiny HP TRONIC.

[17] Dle textu rámcové smlouvy provizní ze dne 26. 10. 2006 uzavřené mezi žalobcem v pozici objednatele a americkou společností INFORT KIMMERZ v pozici obstaratele „*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 textu dodatku č. 2 k dané smlouvě zajistil obstaratel pro objednatele možnost uzavření smlouvy s HYUNDAI Corporation, přičemž byla sjednána provize 3,5 % z celkových nákupních cen zboží uvedené značky v souladu s distributorskou smlouvou uzavřenou se společností HYUNDAI. Nejvyšší správní soud konstatuje, že rámcová smlouva provizní ze dne 26. 10. 2006 dle svého textu nevypovídá o tom, že na jejím základě měl žalobce převzít povinnost platit provizi, kterou měla být z dřívější doby povinna platit společnost HP TRONIC Zlín (ve spise je založena rámcová smlouva provizní s dodatkem č. 2 uzavřená mezi HP TRONIC Zlín a INFORT KIMMERZ ze dne 28. 3. 2003, které se týká obstarání možnosti uzavřít smlouvu s HYUNDAI). Naopak text rámcové provizní smlouvy ze dne 26. 10. 2006 nasvědčuje tomu, že byl sjednán nový závazkový právní vztah jen mezi žalobcem a INFORT KIMMERZ. Dle žalobních tvrzení právě tato smlouva měla představovat přenos povinnosti platit provizi ze společnosti HP TRONIC Zlín na žalobce. Jak krajský soud, který dospěl k závěru o přechodu povinnosti platit provizi na žalobce, hodnotil obsah rámcové smlouvy provizní z 26. 10. 2006, není z jeho rozsudku zřejmé.

[18] Finanční orgány na základě předložených smluv rozebraly, jak vypadal obchodní vztah mezi HP TRONIC Zlín, žalobcem a HYUNDAI. Dospěly k závěru, že žalobce byl oprávněn nakupovat a distribuovat produkty značky HYUNDAI daleko dříve než došlo ke sjednání rámcové smlouvy provizní ze dne 26. 10. 2006. Již od roku 2005 mohl žalobce vedle společnosti HP TRONIC Zlín nakupovat a distribuovat produkty značky HYUNDAI, přičemž smluvní ujednání a tvrzení samotného žalobce nasvědčují tomu, že v letech 2007 a

2008 v návaznosti na distribuci produktů označených HYUNDAI vyvíjel určitou činnost jak HP TRONIC Zlín, tak žalobce.

[19] To, že žalobce byl oprávněn nakupovat a distribuovat produkty značky HYUNDAI daleko dříve, než došlo ke sjednání rámcové smlouvy provizní ze dne 26. 10. 2006, bylo možno vysledovat ze smluv, na které poukazovaly finanční orgány. Dne 1. 4. 2003 byla uzavřena distributorská smlouva č. BST-CM02100801 mezi HP TRONIC Zlín a HYUNDAI Corporation s tím, že HP TRONIC Zlín byl jmenován jediným a výhradním distributorem pro produkty označené značkou HYUNDAI ve smlouvě dále specifikované. K této smlouvě byl mezi HP TRONIC Zlín a HYUNDAI uzavřen dne 1. 8. 2005 dodatek č. BST-CM02100801-AD2 (pozn. v překladu tohoto dodatku ze strany soudní tlumočnice je zjevná nesprávnost, když „August 1st, 2005“ přeložila jako „1. dubna 2005“, správný překlad je 1. srpna 2005). Dle čl. 3 tohoto dodatku HYUNDAI a HP TRONIC Zlín „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 [tj. HP TRONIC Zlín, poznámka NSS].“ Shodná ustanovení jsou pak i v dalších navazujících distribučních smlouvách mezi HP TRONIC Zlín a HYUNDAI (čl. 8.5 distributorské smlouvy ze dne 1. 4. 2007, č. BST-BS0704301; čl. 6.3 distributorských smluv ze dne 1. 4. 2007, č. JTT-20070401-01 a č. JTT-20070501-YH01; čl. 8.5 distributorské smlouvy ze dne 28. 3. 2008, č. NB1-JR-08032801).

[20] K tomu, že v letech 2007 a 2008 v návaznosti na distribuci produktů označených HYUNDAI vyvíjel určitou činnost jak HP TRONIC Zlín, tak žalobce, lze poukázat na žalobcovu odpověď ze dne 15. 7. 2008 na výzvu správce daně (pořadové č. 18 správního spisu). Zde je uvedeno: „V letech 2007 a 2008 HYUNDAI Corporation nefakturoval 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.“

[21] I při žalobcem tvrzené změně obchodního modelu od roku 2006 si tak ve vztahu k distribuci produktů označených HYUNDAI ponechala určitou roli společnost HP TRONIC Zlín (platila distribuční poplatky společnosti HYUNDAI a byla dle tvrzení žalobce „faktickým distributorem zboží zn. HYUNDAI“). Obzvláště za situace, kdy tvrzený přesun obchodního modelu na žalobce neznačil úplné vyvázání HP TRONIC Zlín z činnosti související s distribucí zboží značky HYUNDAI, je třeba mít doloženo tvrzení o přenosu povinnosti platit provizi společnosti INFORT KIMMERZ, a nelze se spokojit jen s poukazem na přesun obchodního modelu. Ani s tímto problémem se krajský soud ve svém rozsudku nevypořádal, když pouze konstatoval, že argumentace o přechodu obchodního modelu s důsledkem přechodu povinnosti platit provizi je věrohodná.

[22] Lze tak shrnout, že stěžovatel důvodně poukázal na vadu spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Pakliže krajský soud hodlá v dalším řízení setrvat na svém závěru o věrohodnosti přenosu povinnosti platit provizi, je nutné, aby podrobně zdůvodnil, na základě jakých skutečností a jak hodnocených k tomuto závěru dospěl a jak nahlíží na výše popsané skutečnosti.

pokračování

[23] Nejvyšší správní soud přisvědčil i druhé kasační námitce, která směřovala do požadavku krajského soudu na to, aby stěžovatel vedl žalobce přímějším způsobem k prokázání vztahu mezi společnostmi INFORT KIMMERZ a HYUNDAI, a to za situace, kdy žalobce učinil dle krajského soudu neobratný důkazní návrh v tomto směru.

[24] K posouzení této námitky se váží následující okolnosti. Finanční úřad ve Zlíně v průběhu daňového řízení dospěl k závěru, že žalobci se nepodařilo prokázat, že by v případě provize společnosti INFORT KIMMERZ šlo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ve výzvě ze dne 25. 5. 2010, č. j. 136454/10/303933704002 (pořadové č. 15 správního spisu) proto správce daně požadoval vysvětlení, jaké postavení měla v obchodní činnosti žalobce společnost INFORT KIMMERZ. I v pozdější výzvě chtěl správce daně, aby žalobce prokázal, v čem spočívala účast společnosti INFORT KIMMERZ na uzavření dodatku s korejskou společností, a aby prokázal, že by k přistoupení žalobce k obchodu s HYUNDAI nedošlo (viz výzva ze dne 9. 8. 2010, č. j. 181407/10/303933704002, pořadové č. 21 správního spisu). Finanční úřad měl totiž pochybnosti pramenící z toho, že účast společnosti INFORT KIMMERZ ze žádné předložené listiny nevyplývala a že obchodní vztahy s korejskou společností byly dlouhodobé a časově předcházely uzavření rámcové smlouvy provizní ze dne 26. 10. 2006.

[25] Žalobce na tuto výzvu reagoval v odpovědi ze dne 23. 8. 2010 (pořadové č. 22 správního spisu) tím, 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. Dodal, že role INFORT KIMMERZ dle smlouvy *„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 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.“* Ve své odpovědi žalobce pokračoval tvrzením, že nelze prokázat, že by šlo smlouvu uzavřít s korejskou společností bez aktivit společnosti INFORT KIMMERZ, neboť role posledně zmíněné společnosti byla kontraktor, ne obstaratel. Dle žalobce pak nebylo možné prokázat ani, že k jeho přistoupení k obchodům s HYUNDAI by bez 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 navrhl *„prokázat, že korejská společnost vedla jednání v naší věci se společností americkou, neboť tyto důkazní prostředky nemá naše společnost k dispozici.“*

[26] Dle krajského soudu na obecný žalobcův návrh citovaný v závěru bodu [25] tohoto rozsudku správce daně reagoval nedostatečně a měl jej přímějším způsobem vést k prokázání vztahu mezi společnostmi HYUNDAI Corporation a INFORT KIMMERZ.

Nejvyšší správní soud s takovým hodnocením nesouhlasí. Správce daně žalobci specifikoval, o jaké daňově relevantní skutečnosti má pochybnosti (tj. o tom, jakou činnost měla společnost INFORT KIMMERZ vykonat pro žalobce za účelem uzavření smlouvy s HYUNDAI Corporation za situace, kdy žalobce mezi náklady zahrnul provizi pro tuto společnost – viz bod [24] tohoto rozsudku). Žalobci tak bylo umožněno, aby v daňovém řízení pochybnosti správce daně rozptýlil. Je to žalobce, který má nejlepší pozici předložit či navrhnout patřičné důkazní prostředky k objasnění skutečností rozhodných pro správné stanovení jeho daňové povinnosti. Z rekapitulace provedené v bodě [25] tohoto rozsudku je patrné, že žalobce dle svého přesvědčení předestřel správci daně všechna tvrzení a důkazní prostředky, které měl k dispozici, a že nad rámec toho, co již v řízení doložil, nemůže učinit více. Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňový subjekt se svého důkazního břemene nemůže zprostit naprosto neurčitým návrhem, kde požaduje „*prokázat, že korejská společnost vedla jednání v naší věci se společností americkou, neboť tyto důkazní prostředky nemá naše společnost k dispozici.*“ Z takového návrhu nelze ani v náznaku seznat, na základě čeho má být požadovaná skutečnost prokázána. Z vyjádření žalobce, který uvedl, že neví ani vědět nemůže, zda a případně jak jednala americká společnost s korejskou, lze dovodit, že žalobce již není schopen poskytnout bližší upřesnění citovaného neurčitěho návrhu. Je zjevné, že důvodem pro takové vyjádření žalobce nebylo to, že by netušil, že na podporu svých tvrzení může navrhnout typově rozličné zdroje důkazu (svědka, listiny včetně nejrozličnějších listinných sdělení apod.), ale že důvodem byla skutečnost, že se dle svých tvrzení kontaktů americké a korejské společnosti neúčastnil a ani se o způsob, jakým má k obstarání dojít, nezajímal, jelikož se zajímal jen o výsledek.

[27] Žalobci bylo sděleno, co po něm správce daně požaduje prokázat. Není povinností správce daně za daňový subjekt dohledávat důkazy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 - 58). Ani ze zásady spolupráce nelze dovodit požadavek krajského soudu na to, aby správce daně vedl žalobce přímějším způsobem k prokázání požadovaných skutečností. Žalobci byl poskytnut široký prostor k prokázání relevantních tvrzení, tím byla naplněna jeho procesní práva, zásada spolupráce však neznamená povinnost správce daně nahrazovat vlastní činnost daňového subjektu.

[28] I druhou kasační námitku proto Nejvyšší správní soud shledal důvodnou.

[29] Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti obsáhle vyjadřoval k tomu, že dle svého názoru splnil své prvotní důkazní břemeno předložením bezvadného účastnictví a že správce daně nebyl schopen doložit své pochybnosti, takže nedošlo k přesunu důkazního břemene zpět na žalobce. K tomu zdejší soud jen krátce zmiňuje, že rozsah přezkumu v řízení o kasační stížnosti určuje stěžovatel, jímž byl v nynější věci žalovaný, který danou otázku neučinil předmětem své kasační stížnosti, proto se jí Nejvyšší správní soud nezabýval. Ostatně žalobce na tuto otázku nepoukázal ani v žalobě.

V. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem

pokračování

podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. ledna 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu