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 žalobkyně: **MAGEFROT s.r.o. "v likvidaci"**, se sídlem Jánská 458/21, Brno, zast. JUDr. Radkem Židlíkem, advokátem se sídlem třída Tomáše Bati 1560, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, 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 žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2017, č. j. 29 Af 135/2011 - 192,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadla MAGEFROT s.r.o. "v likvidaci", dříve HP TRONIC Ústí nad Labem, spol. s r.o. (dále jen „stěžovatelka), shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud"), kterým byly zamítnuty její žaloby proti rozhodnutím 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 stěžovatelce 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] Krajský soud ve věci rozhodoval znovu poté, co jeho předchozí rozsudek ze dne 15. 10. 2013, č. j. 29 Af 135/2011 - 132, zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 1. 2015, č. j. 9 Afs 129/2013 - 76 (všechna zde zmíněná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[3] V nyní napadeném rozsudku krajský soud posuzoval, zda stěžovatelka prokázala, že zprostředkovatel – společnost INFORT KIMMERZ AG, LLC (dále jen „INFORT KIMMERZ“), jíž platila provizi, skutečně jednala za účelem zprostředkování ve prospěch stěžovatelky. Krajský soud uvedl, že finanční orgány poukázaly na okolnosti vzbuzující pochybnosti o stěžovatelčině tvrzení o postoupení obchodního modelu z mateřské společnosti HP TRONIC Zlín na stěžovatelku jako dceřinou společnost. Ke sjednání rámcové smlouvy provizní mezi stěžovatelkou a INFORT KIMMERZ došlo dne 26. 10. 2016. Text této smlouvy nevypovídá o tom, že by stěžovatelka převzala povinnost platit provizi, kterou byla z dřívější doby povinna platit společnost HP TRONIC Zlín společnosti INFORT KIMMERZ na základě rámcové smlouvy provizní z roku 2003. Naopak znění smlouvy mezi INFORT KIMMERZ a stěžovatelkou nasvědčuje tomu, že mezi uvedenými subjekty byl sjednán nový závazkový vztah. Pochybnosti o zprostředkovatelské činnosti ze strany INFORT KIMMERZ pro stěžovatelku pramení z toho, že stěžovatelka byla oprávněna nakupovat a distribuovat produkty značky Hyundai vedle společnosti HP TRONIC Zlín daleko dříve, než došlo ke sjednání provizní smlouvy z roku 2006.

[4] Krajský soud vyhodnotil, že stěžovatelka neprokázala, že by společnost INFORT KIMMERZ vykonala faktickou obstaratelskou činnost v její prospěch. V daňovém ani soudním řízení nebyly předloženy důkazy, které by umožňovaly přijmout závěr o daňové uplatnitelnosti nákladů na provize. Listiny předložené v řízení před soudem ani v kombinaci s dosud shromážděnými podklady neprokazují, že navázání obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a skupinou Hyundai zprostředkovala společnost INFORT KIMMERZ. Protokol o výpovědi J. G., zástupce společnosti INFORT KIMMERZ, z roku 2014 nemá potřebnou vypovídací hodnotu. J. G. totiž nebyl ochoten prozradit, s kým konkrétně měl jednat. K dotazům na jiné důkazy ohledně faktického provedení obstaratelské služby pouze uvedl, že se podívá do svých záznamů. Svědci Ing. P. H. a Ing. P. R., pracovníci skupiny HP TRONIC, u výslechů konaných v roce 2015 pojednali o potížích při jednání se společností Hyundai Corporation, ale o podstatě a formách působení J. G. neměli informace. Pouhou indicií zůstala e-mailová komunikace z března a dubna 2008 mezi Ing. P. H. a J. G. stejně jako e-mailová komunikace mezi Ing. P. H. a J. R. P.

[5] Žalobní bod týkající se zdanění kurzových zisků krajský soud označil za opožděný. Při judikaturních obratech je možno připustit žalobní body, které by byly jinak opožděné. I připuštění takových žalobních bodů má však své časové limity. Žalobní bod týkající se zdanění kurzových zisků stěžovatelka uplatnila až 1,5 roku po vydání průlomového rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94. Uplatnění žalobního bodu po takto dlouhé době od vydání průlomového rozhodnutí však již nelze akceptovat.

[6] Krajský soud žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou a zamítl ji dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že předložila ucelený řetězec nepřímých důkazů a jeden důkaz přímý, z nichž vyplývá, že společnost INFORT KIMMERZ pro ni

vykonávala obstaratelskou činnost. Nepřímé důkazy však krajský soud označil za pouhé indicie a přímý důkaz spočívající ve výpovědi J. G., zástupce společnosti INFORT KIMMERZ, prakticky ignoroval.

[8] Stěžovatelka krajskému soud k důkazu předložila prohlášení J. G. ze dne 25. 4. 2012 a protokol o jeho výpovědi ze dne 17. 4. 2014. J. G. zde potvrdil a popsal výkon své obstaratelské činnosti. Je pravdou, že J. G. odmítl sdělit identitu osoby na straně společnosti Hyundai, s níž jednal. I tak je jeho výpověď přímým důkazem o obstaratelské činnosti. Krajský soud vůbec neodůvodnil, proč jeho výpověď nepovažoval za pravdivou.

[9] Stěžovatelka krajskému soudu doložila řadu důkazů nepřímých. Šlo o výpověď Ing. D.V., Ing. P. H., Ing. P. R., zápis z jednání se zástupcem společnosti INFORT KIMMERZ ze dne 6. 10. 2006 z hotelu Ramada a e-mailovou korespondenci z března a dubna 2008. Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením těchto důkazů jako pouhých indicií. Uvedení svědci totiž shodně potvrdili, že bez J. G. nebylo možno realizovat obchod se společností Hyundai. Připustila sice, že nepředložila potvrzení od společnosti Hyundai o tom, že obchod mezi stěžovatelkou a touto společností zprostředkovala společnosti INFORT KIMMERZ. Uvedla nicméně, že INFORT KIMMERZ, resp. její zástupce J. G. si své znalosti chránila jako know-how či obchodní tajemství, jelikož na nich závisí její zprostředkovatelská činnost. Stěžovatelka nedisponuje znalostí o tom, s kým J. G. jednal, když zprostředkoval obchod se společností Hyundai. Stěžovatelka se s žádostí o poskytnutí této informace nemůže obrátit ani na Hyundai, jelikož J. G. nejednal přímo s pracovníky této společnosti.

[10] Z rozsudku není dle stěžovatelky patrné, proč krajský soud nepřisvědčil jejímu tvrzení o změně distribučního systému uvnitř skupiny HP TRONIC, proto je rozsudek nepřezkoumatelný. V závěrečné námitce stěžovatelka nesouhlasí s posouzením otázky zdanění nerealizovaných příjmů. Pokud by správce daně postupoval správně, měl ji vyzvat k nápravě neoprávněně zdaněných kurzových příjmů. Krajský soud sice uvedl, že žalobní bod týkající se zdanění nerealizovaných kurzových zisků nebylo možno považovat za opožděně uplatněný jen z důvodu, že nebyl uplatněn ve lhůtě 2 měsíců od doručení žalobou napadeného rozhodnutí, a to z důvodu judikaturního obratu. Krajský soud však konstatoval, že tento žalobní bod byl uplatněn až po uplynutí nepřiměřeně dlouhé doby od vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94. Neuvedl, jaká doba by dle jeho názoru byla přiměřená a z jakých okolností při daném hodnocení vycházel.

[11] Stěžovatelka navrhla napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení, případně navrhla zrušit rozsudek a zároveň rozhodnutí o odvolání a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že napadený rozsudek je plně přezkoumatelný a podrobně odůvodněný. Není pravda, že by krajský soud hodnotil výpověď J. G. jako nepravdivou. Pouze uvedl, že nepřinesla důkaz o faktickém působení obstaratele (INFORT KIMMERZ) na konkrétní pracovníky dodavatele (Hyundai). Nelze tedy dovozovat, že by krajský soud tuto výpověď prakticky ignoroval, jak tvrdí stěžovatelka.

Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ani ohledně hodnocení tvrzení o přechodu obchodního modelu, jelikož své úvahy krajský soud i zde podrobně popsal. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

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. Stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nejvyšší správní 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 není důvodná.

IV. a) Námitka nepřezkoumatelnosti

[14] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud podrobně vysvětlil, jakým způsobem hodnotil stěžovatelčino tvrzení o přechodu obchodního modelu z mateřské společnosti HP TRONIC Zlín na stěžovatelku jako dceřinou společnost. Jeho rozsudek proto není nepřezkoumatelný, jak namítla stěžovatelka.

[15] Přechod obchodního modelu měl dle žalobních tvrzení spočívat v tom, že od roku 2006 dále HP TRONIC Zlín přestala od jiných výrobců nakupovat jejich výrobky a označovat je ochrannou známkou Hyundai, jelikož tuto činnost měla převzít stěžovatelka, která tyto výrobky již označené ochrannou známkou Hyundai přeprodávala společnosti HP TRONIC Zlín. V žalobě stěžovatelka zmínila, že součástí přechodu obchodního modelu bylo i řešení otázky provize, která měla náležet společnosti INFORT KIMMERZ za zprostředkování možnosti uzavřít smlouvy se společností Hyundai po celou dobu trvání smluvního vztahu mezi společnostmi HP TRONIC Zlín a Hyundai. Stěžovatelka v žalobě tvrdila, že rámcová smlouva provizní ze dne 26. 10. 2006 mezi ní a společností INFORT KIMMERZ měla pouze zajistit přenos povinnosti hradit provizi ze společnosti HP TRONIC Zlín na stěžovatelku.

[16] Krajský soud srozumitelně vysvětlil, že text rámcové smlouvy provizní ze dne 26. 10. 2006 neobsahuje ustanovení o přechodu povinnosti platit provizi. Naopak uvedl, že text této smlouvy směřuje ke sjednání nového závazkového právního vztahu. Krajský soud poukázal na prohlášení samotné stěžovatelky, z nichž vyplynulo, že v letech 2007 a 2008 (tj. i po tvrzeném přechodu obchodního modelu) ve vztahu k distribuci produktů označených značkou Hyundai vyvíjela činnost i mateřská společnost HP TRONIC Zlín. Krajský soud rovněž na základě smluvní dokumentace poukázal na to, že stěžovatelka mohla vedle mateřské společnosti HP TRONIC Zlín distribuovat produkty označené značkou Hyundai již na základě smlouvy z roku 2005, což byl model zachovaný i ve smlouvách z let 2007 a 2008. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud těmito důvody srozumitelně popsal, proč dospěl k určitému přehodnocení závěrů ohledně tvrzení o přechodu obchodního modelu, které uvedl v předchozím rozsudku v této věci, který byl zrušen ze strany Nejvyššího správního soudu (rozsudkem sp. zn. 9 Afs 129/2013). Námitka nepřezkoumatelnosti nyní napadeného rozsudku tak není podložená.

IV. b) Námitky k hodnocení důkazů

[17] Další okruh kasačních námitek se týká toho, zda stěžovatelka doložila, že společnost INFORT KIMMERZ, resp. její zástupce J. G. pro ni fakticky vyvinula nějakou zprostředkovatelskou činnost.

[18] Před vyhodnocením jednotlivých kasačních námitek směřujících proti hodnocení krajského soudu u důkazů, které navrhla stěžovatelka, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné shrnout (v bodech [19] až [23] níže), jaké obecné poznatky vyplývají ze spisového materiálu k obchodnímu vztahu mezi společnostmi ze skupiny HP TRONIC (kam patří mateřská společnost HP TRONIC Zlín a stěžovatelka) a společností Hyundai.

[19] Již v roce 2003 mateřská společnost HP TRONIC Zlín uzavřela se společností Hyundai distribuční smlouvu č. BST-CM02100801 ze dne 1. 4. 2003. Obchodní vztah mezi společnostmi ze skupiny HP TRONIC a Hyundai byl následně rozvíjen na základě celé řady smluv. V dodatku ke smlouvě z 1. 4. 2003, který je označen BST-CM02100801-AD2 a datován dnem 1. 8. 2005, se společnosti HP TRONIC Zlín a Hyundai dohodly, že produkty značky Hyundai může distribuovat i stěžovatelka. Obdobná ustanovení lze nalézt v celé řadě smluv mezi HP TRONIC Zlín a Hyundai uzavřených po datu 1. 8. 2005.

[20] K procesu uzavírání smluv mezi Hyundai a společnostmi ze skupiny HP TRONIC se vyjadřovali svědci Ing. P. H. (protokol č. 2275248/14/3001-05403-704705) a Ing. P.R. (protokol č. 2275309/14/3001-05403-704705). Ing. H. byl vedoucím importního oddělení původně v HP TRONIC Zlín, od roku 2007 v HP TRONIC Ústí nad Labem (tj. stěžovatelce). Ing. R. byl obchodním a marketingovým ředitelem ve skupině HP TRONIC.

[21] Ing. H. vypověděl, že spolupráce stěžovatelky se společností Hyundai navazovala na spolupráci mezi mateřskou společností HP TRONIC Zlín a Hyundai. Dále vypověděl, že byl za HP TRONIC přítomen u vyjednávání a uzavírání nových smluv s Hyundai. Jednání se uskutečňovala v Německu, operativní jednání probíhalo prostřednictvím e-mailu a telefonu. Uvedl, že dodatek z roku 2007 byl podepisován korespondenčně.

[22] Ing. R. vypověděl, že jednání probíhala od roku 2008 většinou v Německu, telefonicky nebo e-mailem. Uvedl, že se jednání účastnil on a Ing. H. Do roku 2008 dle jeho výpovědi smlouvy k podpisu zasílala společnost Hyundai přes Německo, od roku 2008 probíhala jednání přímo v Soulu.

[23] Stěžovatelka předložila e-mailovou komunikaci, z níž vyplývá, že v dubnu 2005 komunikoval Ing. H. s J. P. ze společnosti Hyundai o dodatku smlouvy, který by zahrnoval plasmové televize a LCD televize. Předložila rovněž e-mailovou komunikaci, z níž vyplývá, že v roce 2008 Ing. H. přes e-mail vedl s J. P. ze společnosti Hyundai další vyjednávání o smluvních podmínkách.

[24] V kasační stížnosti stěžovatelka tvrdí, že bez přispění J. G., zástupce společnosti INFORT KIMMERZ, by nebyla schopna navázat a rozvíjet obchodní vztah se společností Hyundai. Již krajský soud shrnul požadavky vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu, které jsou součástí důkazního břemene, které tíží daňový subjekt

k prokázání, že provize pro zprostředkovatele je daňově účinným nákladem u daně z příjmů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 11. 2006, č. j. 2 Afs 14/2006 - 55: „*Především tedy je nutné, aby zájemce prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať 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 k 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.*

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 ‚nasazeny', 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 mezí 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 […]."

[25] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka předložila rámcovou smlouvu provizní uzavřenou mezi ní a společnostní INFRORT KIMMERZ ze dne 26. 10. 2006 (tehdy stěžovatelka měla název HP TRONIC Ústí nad Labem). Dle této smlouvy se INFORT KIMMERZ zavázala pro stěžovatelku obstarat obchodní věci v rozsahu vyvíjení činnosti, která povede k možnosti uzavřít kupní smlouvy a k získání oprávnění objednatele nakupovat zboží. Ve smlouvě se uvádí, že nárok na provizi vzniká z obchodů realizovaných od 17. 4. 2006. K této smlouvě byl sjednán dodatek č. 2 ze dne 26. 10. 2006, dle něhož INFORT KIMMERZ zajistil pro stěžovatelku „*možnost uzavření smlouvy se společností Hyundai Corporation* […]. *Obstaratel předložil objednateli návrh smlouvy odpovídající požadavkům uvedeným shora, podepsanou společností Hyundai Corporation* […]."

[26] Nejvyšší správní soud konstatuje, že rámcová smlouva provizní ze dne 26. 10. 2006 byla uzavřena více než 3 roky poté, co mateřská společnost HP TRONIC Zlín vstoupila do obchodních vztahů se společností Hyundai, navíc více než 1 rok poté, co samotná stěžovatelka mohla distribuovat produkty značky Hyundai (srov. bod [19] shora). Mezi

mateřskou společností HP TRONIC Zlín a INFORT KIMMERZ byla sice již dne 28. 3. 2003 uzavřena rámcová smlouva provizní se shodným obsahem, jak je popsán u rámcové smlouvy provizní v bodě [25] shora. Již krajský soud však srozumitelně popsal (viz bod [16] shora), že stěžovatelka dostatečně nedoložila své tvrzení o přechodu obchodního modelu z mateřské společnosti na stěžovatelku, tím méně své tvrzení, že na základě rámcové smlouvy provizní ze dne 26. 10. 2016 mělo dojít k přenosu povinnosti platit provizi společnosti INFORT KIMMERZ z mateřské společnosti HP TRONIC Zlín na stěžovatelku. Jelikož se k tvrzení o přechodu obchodního modelu vztahovala v kasační stížnosti jen námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, Nejvyšší správní soud se jí dále věcně nezabývá a vychází z hodnocení krajského soudu o tom, že rámcová smlouva provizní ze dne 26. 10. 2006 přinesla vytvoření nového závazku mezi stěžovatelkou a INFORT KIMMERZ, nikoli převzetí povinnosti platit provizi.

[27] Utváření smluvních vztahů, na jejichž základě stěžovatelka mohla distribuovat zboží označené značkou Hyundai, fungovalo tak, že zástupci skupiny HP TRONIC jednali přímo se zástupci společnosti Hyundai (viz body [21] až [23] výše), jejich úvodní jednání se uskutečnila dlouho před uzavřením rámcové smlouvy provizní ze dne 26. 10. 2006. Obchodní kontakt byl navázán dlouho před touto rámcovou smlouvu provizní ze dne 26. 10. 2006 a krajský soud objasnil, proč se nemohl ztotožnit s tvrzením o přechodu obchodního modelu z mateřské společnosti HP TRONIC Zlín na stěžovatelku. Již z těchto důvodů nemůže ta část výpovědi J. G. (protokol č. 1806765/14/3001-05403-704705), kde se zmiňoval o tom, že jeho zprostředkovatelská činnost pro stěžovatelku spočívala též v úvodních jednáních a zajištění dodatku smlouvy v roce 2005, představovat unesení důkazního břemene o faktickém vykonání zprostředkovatelské činnosti pro stěžovatelku.

[28] J. G. se dále ve své výpovědi zmiňoval o zprostředkování smluv v roce 2007 (rozšíření působnosti na polské území a rozšíření kontraktu na LCD televize pro české a slovenské území) a v roce 2008 (nová smlouva pro české a slovenské území pro období let 2008 až 2011). Krajský soud se zabýval tím, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno o tom, že pro ni INFORT KIMMERZ, resp. její zástupce J. G. skutečně vykonal zprostředkovatelskou činnost. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s hodnocením krajského soudu, že se to stěžovatelce nepodařilo.

[29] Krajský soud uvedl, že Ing. H. a Ing. R. ve svých výpovědích zmínili potíže při vyjednávání s Hyundai a ocenili blahodárné působení J. G. O podstatě tohoto působení však dle krajského soudu neuvedli nic. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že na základě těchto výpovědí své břemeno důkazní stěžovatelka neunesla. Nejvyšší správní soud uvádí, že Ing. R. uvedl, že mu není známo, přes které kontaktní osoby společnost INFORT KIMMERZ, resp. J. G. ovlivňoval výsledek jednání s Hyundai. Ani Ing. H. netušil, zda ve společnosti Hyundai může někdo potvrdit účast INFORT KIMMERZ na vyjednávání se stěžovatelkou. Ing. R. a Ing. H. se shodli na tom, že po ukončení spolupráce s INFORT KIMMERZ bylo značně těžší a zdlouhavější vést se společností Hyundai jednání o prodlužování smluv a uzavření nových smluv, byť Ing. H. uvedl, že i po ukončení spolupráce s INFORT KIMMERZ uzavřeli s Hyundai smlouvu, jako příklad zmiňoval smlouvu z roku 2012. Nejvyšší správní soud zcela souhlasí s hodnocením krajského soudu, že Ing. R. a Ing. H. neměli ponětí o okolnostech působení

J. G. Tvrzení o tom, že bez J. G. či INFORT KIMMERZ byla jednání se společností Hyundai delší a složitější, faktické uskutečnění zprostředkovatelské činnosti nedokládá. Délka a složitost vyjednávání může být dána povahou smluvního vztahu, může být v čase ovlivněna řadou faktorů, např. změnou obchodních strategií, personálními změnami, zkušenostmi s protistranou apod.

[30] Krajský soud posuzoval i výpověď J. G. zaznamenanou v protokolu č. 1806765/14/3001-05403-704705. Uvedl, že zůstala v obecné rovině a neposkytuje bližší informace ohledně nezbytnosti zprostředkovatelského působení. Nejvyšší správní soud i s tímto hodnocením souhlasí.

[31] J. G. uvedl, že kontaktoval své partnery v Soulu, sdělil jim požadavky a kontroloval, zda byly splněny. Dle jeho vyjádření šlo o působení skrze nepřímé prostředky a svou roli označil jako upřesňování komunikace. Uvedl, že nešlo o kontakt přímo v Hyundai, ale o prostředníka, s nímž jednal po telefonu. Jméno prostředníka ovšem odmítl uvést, nebyl si jist, jestli by získal souhlas této osoby. Uvedl, že v Hyundai nezná nikoho a že mu prostředníci ani nesdělili, kdy a kde jednali se společností Hyundai.

[32] Nejvyšší správní soud konstatuje, že značné pochybnosti budí to, že na jednu stranu J. G. vypověděl, že na uzavření smluv mezi společnostmi ze skupiny HP TRONIC a Hyundai se podílel on s využitím svých nepřímých kontaktů. Na druhou stranu však odůvodňoval to, že jako společnost, která obchod zajistí a bude za dohodnutou odměnu udržovat, určil INFORT KIMMERZ z důvodu, že se k němu náhodou dostaly informace, že INFORT KIMMERZ má kontakty na Hyundai, a že současně věděl, že by HP TRONIC spolupráce s Hyundai mohla zajímat.

[33] Dále pak pochybnosti budí ta část výpovědi J. G., která se týkala uzavírání smluv a dodatků k nim mezi společnostmi ze skupiny HP TRONIC a společností INFORT KIMMERZ. Uvedl, že neví, kolik bylo mezi těmito společnostmi uzavřeno smluv, jak k jejich uzavírání došlo a za jakých okolností. To zdůvodňoval tím, že jeho úlohou bylo vyjednávat obchodní vztahy mezi HP TRONIC a Hyundai. Stěžovatelka však předložila e-mailovou komunikaci mezi Ing. V. a J. G., která se týkala snížení provize pro INFORT KIMMERZ z 4,25 % na 3,5 % a která byla označena předmětem „Meeting 6th September 2006“. J. G. zde vysvětloval stanovisko INFORT KIMMERZ k tomu, že původně navrhované snížení na 3 % nereflektuje míru práce a kapitálu, kterou INFORT KIMMERZ vynakládá. Uvedl však, že správní rada INFORT KIMMERZ považuje za spravedlivou výši provize 3,5 %, a tázal se, zda by to bylo pro HP TRONIC přijatelné. Toho, že Ing. V. a Ing. H. se obraceli na J. G. v otázce propozice pro INFORT KIMMERZ, se týká též zápis z hotelu Ramada ze dne 6. 10. 2006, který předložila stěžovatelka. Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že stěžovatelka předkládala písemné podklady, z nichž vyplývá, že J. G. hrál určitou roli při úpravě smluvních vztahů mezi společnostmi ze skupiny HP TRONIC a společností INFORT KIMMERZ, co se týče výše provize. Ve své výpovědi však uvedl, že o okolnostech těchto smluv nemá tušení.

[34] Především pak Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že výpověď J. G. byla natolik neurčitá, že nedostála požadavkům, které klade judikatura na unesení důkazního břemene k faktickému vykonání zprostředkovatelské činnosti (k těmto požadavkům viz bod [24] shora). J. G. se totiž o své zprostředkovatelské činnosti vyjádřil

v podstatě jen tak, že s využitím prostředníků, kteří nepůsobili přímo v Hyundai a s nimiž jednal po telefonu, usnadňoval uzavírání smluv, jež opravňovaly společnosti ze skupiny HP TRONIC k distribuci zboží označených značkou Hyundai. Jména prostředníků odmítl sdělit. Při takto nekonkrétní výpovědi není možno 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 k rozhodnutí oprávněné osoby k uzavření smlouvy se zájemcem. Vše za situace, kdy Ing. R. a Ing. H. vedli v zájmu společností ze skupiny HP TRONIC jednání přímo se zástupci společnosti Hyundai. V roce 2006, kdy byla uzavřena rámcová smlouva provizní mezi INFORT KIMMERZ a stěžovatelkou, přitom obchody mezi společnostmi ze skupiny HP TRONIC a Hyundai delší dobu probíhaly a bylo na co navazovat. Za takové situace nekonkrétní výpověď J. G. k unesení důkazního břemene o faktickém provedení zprostředkovatelské činnosti nepostačila. Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvodnou námitku, že by krajský soud ignoroval výpověď J. G. U dílčích aspektů této výpovědi navíc existují rozpory s jinými jejími částmi nebo s jinými podklady dodanými stěžovatelkou (viz body [32] a [33] shora).

[35] V kasační stížnosti stěžovatelka odkázala dále na protokol č. j. KRPZ-1897-65/TČ-2012-150081-PK, v němž jsou zaznamenány výpovědi Ing. V. (generálního ředitele skupiny HP TRONIC), Ing. H., Ing. R. a J. G. Kromě výpovědi Ing. V. byly výpovědi ostatních osob rozebrány již výše a posuzovaný protokol neobsahuje nové informace. Ani Ing. V. však nepopsal žádný konkrétní krok v rámci zprostředkování, který by měl J. G. či INFORT KIMMERZ učinit. Jeho tvrzení, že by bez aktivit J. G., resp. společnosti INFORT KIMMERZ nezískali značku Hyundai, se opět jeví být subjektivní dojmem, který k unesení důkazního břemene nepostačuje.

[36] Stěžovatelka dále poukázala na zápis z jednání z hotelu Ramada, který předložila již v daňovém řízení. Tento zápis se týká jednání zástupců HP TRONIC Zlín Ing. V. a Ing. H. s J. G. ze dne 6. 10. 2006 z hotelu Ramada v Praze Ruzyni. Je zde zmíněno, že ve vztahu k Hyundai existují problémy s právem prodávat některé z produktů (LCD televizory). Rovněž je zde uvedeno, že tento problém je třeba vyřešit. Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedený zápis nedokládá, že by společnost INFORT KIMMERZ či J. G. pro stěžovatelku fakticky vykonal nějakou zprostředkovatelskou činnost. Poukaz na určitý problém nedokazuje, že J. G. či INFORT KIMMERZ vyvíjeli zprostředkovatelskou činnost.

[37] V kasační stížnosti stěžovatelka dále zmínila, že předložila účetnictví včetně účetních dokladů prokazujících obchody se spotřební elektronikou značky Hyundai a dokladů prokazujících placení provizí společnosti INFORT KIMMERZ. Již krajský soud podrobně objasnil, že hodlá-li daňový subjekt mezi náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů zahrnout odměnu pro zprostředkovatele na základě smlouvy, 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004 - 59, publ. pod č. 1251/2007 Sb. NSS). Placení provize společnosti INFORT KIMMERZ nedokládá, že tato společnost skutečně vykonala zprostředkovatelskou činnost. Rovněž skutečnost, že stěžovatelka obchodovala

s elektronikou opatřenou značkou Hyundai, není dokladem o faktickém naplnění zprostředkování.

[38] Nejvyšší správní soud může shrnout, že výpovědi osob zmíněných v kasační stížnosti, e-maily, zápis či účetnictví jednotlivě ani ve svém souhrnu neumožňují přijmout závěr o tom, že stěžovatelka unesla své důkazní břemeno o faktickém provedení zprostředkovatelské činnosti. Ve vztahu ke zmínce v kasační stížnosti o zprostředkování obchodů se společností N.A.S.K. pro značku AKAI Nejvyšší správní soud připomíná, že v rozhodnutích o odvolání je uvedeno, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích stěžovatelka zboží této značky nenakupovala. Zprostředkovatelská provize byla i zde určena jako procento z celkových nákupních cen, proto se ani rozhodnutí o odvolání zprostředkováním smlouvy se společností N.A.S.K. nezabývala.

IV. c) Opožděně uplatněný žalobní bod

[39] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce směřující proti závěru o opožděnosti žalobního bodu týkajícího se zdanění nerealizovaných kurzových zisků. Krajský soud zcela přiléhavě poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž se za určitých okolností neuplatní limitace uplatnění námitek zákonem stanovenou lhůtou, a to zejména pro případy tzv. judikaturních odklonů (k řízení o žalobě viz rozsudek ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 - 92, k řízení o kasační stížnosti viz rozsudek ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS).

[40] Ve zmíněném rozsudku sp. zn. 2 Afs 57/2007 Nejvyšší správní soud za určitý korelativ z nutnosti uplatnit žalobní body ve lhůtě 2 měsíců od doručení žalobou napadeného rozhodnutí (§ 71 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.) označil ustanovení § 76 s. ř. s., které stanoví taxativní výčet důvodů, pro které lze napadené rozhodnutí zrušit pro vady řízení bez jednání, a zároveň výslovně stanoví, že z těchto důvodů soud napadené rozhodnutí zruší, popř. vysloví jeho nicotnost, i tehdy, vyjdou-li tyto vady najevo při jednání (§ 76 odst. 3 s. ř. s.). Tento korelativ však není možno vykládat jako zásadní výjimku ze zásad koncentrace a dispozitivnosti žalobního řízení, nýbrž spíše jako zjemnění tvrdosti zákonné úpravy cílené na ty případy, kdy žalobce nikoliv vlastní vinou není schopen upozornit na některé vady správního řízení v rámci lhůty pro podání žaloby. Společným jmenovatelem všech těchto případů však musí být to, že tato zjištěná skutečnost nebyla či dokonce nemohla být známa žalobci, takže po něm nelze spravedlivě požadovat, aby ji uplatnil přímo v rámci žalobních bodů. V případě okolností právních se jedná zejména o situace tzv. judikatorních odklonů, kdy určitá právní otázka bude setrvale judikována určitým způsobem, nicméně v průběhu času (tzn. po podání žaloby) dojde k zásadní změně výkladu stejného problému.

[41] V rozsudku ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012 - 21 (publ. pod č. 2895/2013 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud označil právní závěry z rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, publ. pod č. 2626/2012 Sb. NSS, ohledně nerealizovaných kurzových zisků za rozhodnutí představující zásadní vývoj judikatury. Výslovně zde připustil, že námitky týkající se zdanění nerealizovaných kurzových zisků mohly být ve smyslu závěrů rozsudku sp. zn. 2 Afs 57/2007 uplatněny i po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby.

[42] Nejvyšší správní soud plně souhlasí s krajským soudem, že námitky, které vychází z judikaturních odklonů nebo zásadního vývoje judikatury, není možno uplatnit po neomezenou dobu, tj. bez ohledu na skutečnost, před jak dlouhou dobou k nim došlo. Koncentrační zásada, která se projevuje v možnosti uplatnit žalobní body jen ve lhůtě k podání žaloby, sleduje zájem na rychlosti a hospodárnosti řízení a také zájem na ochraně ostatních účastníků ve smyslu nastolení určité právní jistoty ohledně vymezení předmětu soudního řízení, jak bylo zdůrazněno v rozsudku sp. zn. 2 Afs 57/2007.

[43] Z úřední činnosti je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že anonymizovaná verze rozsudku sp. zn. 5 Afs 45/2011 byla široké veřejnosti zpřístupněna dne 10. 5. 2012 (k tomu viz http://www.nssoud.cz/mainc.aspx?cls=InfoSoud&kau_id=110018) a ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byla publikována dne 29. 8. 2012. Žalobce námitku týkající se zdanění nerealizovaných kurzových zisků vycházející z rozsudku sp. zn. 5 Afs 45/2011 uplatnil až 7. 10. 2013. Od zveřejnění tohoto rozsudku (10. 5. 2012) do uplatnění žalobní námitky (7. 10. 2013) uplynul 1 rok a téměř 5 měsíců. Jde o natolik dlouhou dobu, že krajský soud nemusel kromě poukazu na délku této doby blíže odůvodňovat, že jde o pozdě uplatněnou námitku, byť vychází z vývoje judikatury, který žalobce v době podání žaloby (19. 10. 2011) nemohl předvídat.

[44] Lhůta pro podání žaloby činí 2 měsíce od doručení napadeného rozhodnutí (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Mezi zveřejněním odůvodnění rozsudku sp. zn. 5 Afs 45/2011 a uplatněním žalobní námitky vycházející z tohoto rozsudku uplynula doba více než 8krát delší než je délka lhůty pro podání žaloby. Jde zcela zjevně o natolik dlouhou prodlevu, že námitka je opožděná. Krajský soud rovněž nebyl povinen uvádět, jakou nejdelší prodlevu by považoval ještě za akceptovatelnou. Úkolem krajského soudu totiž bylo hodnotit konkrétní nastalou procesní situaci, nikoli provádět hypotetické úvahy.

V. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání, jelikož § 109 odst. 2 s. ř. s. takový postup předpokládá.

[46] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

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

V Brně dne 20. února 2018

JUDr. Radan Malík
předseda senátu