

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatele **E. P., spol. s r. o.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Dejlem, LL. M., Ph. D., advokátem se sídlem v Praze 1, Jindřišská 34, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 9. 2003, č. j. 8 Ca 64/2003 - 95,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví uvedený rozsudek, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „správní orgán“) ze dne 31. 12. 2002, č. j. FŘ-10468/13/02, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za duben 1999 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 21. 1. 2002.

Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) odůvodnil napadený rozsudek tím, že na základě provedených důkazů dospěl ke skutkovému zjištění, že stěžovatel v rámci daňové kontroly předložil faktury, které obsahovaly předmět plnění „cenové vyrovnání“, aniž byl tento pojem jakkoliv konkretizován. Ze smluv o obchodním zastoupení se společností R., spol. s r. o., resp. se společností F. M. C., s. r. o., předložených následně stěžovatelem správci daně, pak vyplývá, že podle ustanovení 3.4 smluv je jejich nedílnou součástí tzv.

Manuál, tj. soubor provozních postupů a pokynů stěžovatele, který je vydáván stěžovatelem a je pro prodejce závazný, neboť jakékoliv jednání prodejce, které by bylo v rozporu s postupy, pokyny, podmínkami nebo povinnostmi uvedenými v Manuálu, se posuzuje jako podstatné porušení smlouvy. V Manuálu je uvedený pojem „cenové vyrovnání“ definován jako nárok prodejců na vrácení rozdílové částky mezi nákupní cenou a cenou prodejní, v případě kdy dle závazků se stěžovatelem jsou povinni prodat mobilní telefon za zvýhodněnou cenu. Takto definované a mezi stěžovatelem a prodejci realizované „cenové vyrovnání“ proto není zdanitelným plněním podle § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v platném znění, a proto stěžovateli nárok na jím uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty nepřísluší. Městský soud dále neakceptoval námitku, že se správní orgán nezabýval textem smluv o obchodním zastoupení jako primárních dokumentů, když konstatoval, že sporné „cenové vyrovnání“ není jejich součástí, ale je obsaženo v již zmíněném Manuálu, který je nedílnou součástí předmětných smluv a z něhož jednoznačně vyplývá závěr učiněný správním orgánem. Námitku, že postupem finančních orgánů došlo k porušení zákazu dvojí úhrady téže daně, shledal nedůvodnou, neboť zohlednění této daně na výstupu u jednotlivých prodejců se týká jejich vztahu ke správci daně a nikoliv vztahu stěžovatele ke správci daně. Návrh na doplnění dokazování výslechem svědků – prodejců zamítl s odůvodněním, že podstata obchodního vztahu mezi stěžovatelem a prodejci je ze spisového materiálu zřejmá a skutečnosti, které vedly ke kontrolnímu zjištění, nemají charakter pochybností, jež by bylo možno vyvrátit svědectvím účastníků obchodního vztahu. Neshledal rovněž důvodnou námitku, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána, neboť správce daně ve vztahu k stěžovateli zvolil postup, který mu umožnil řádně se se zprávou seznámit a vyjádřit se k ní, a správce se následně s jeho vyjádřením vypořádal. Proto skutečnost, že závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, nejsou seznatelné z vlastní zprávy o daňové kontrole, stěžovatele na jeho právech nezkrátila.

Stěžovatel ve své obsáhlé kasační stížnosti nejprve předznamenal, že uplatňuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a to dle jeho písm. a) pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, které spatřuje v nesprávné aplikaci příslušných ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále i jen „daňový řád“), a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném v rozhodném období, z jejichž porušení dovozuje porušení práva na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), práva na vlastnění a užívání majetku (čl. 11 Listiny) a práva na to, aby správní orgán při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod šetřil jejich podstatu; dále dle jeho písm. b) pro vady řízení, spočívající především v porušení daňového řádu, a konečně dle jeho písm. d) pro neřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozsudku. Konkrétně pak namítal, že se správní orgán, resp. správce daně, nezabýval textem smluv jako primárních dokumentů, v nichž žádný nárok prodejců na vyrovnání rozdílu ceny zboží není zakotven, což dovozuje ze skutečnosti, že smlouvy nebyly uvedeny mezi přílohami ke zprávě o příslušné daňové kontrole. Dále namítal, že nebyla zjištěna skutečná vůle účastníků předmětných obchodních smluv ohledně úpravy odměny za poskytované služby, když ve vlastní smlouvě o obchodním zastoupení pojem cenové vyrovnání nebyl obsažen. Městskému soudu dále vytýkal, že k objasnění pojmu cenového vyrovnání nebyli vyslechnuti svědci – prodejci, kteří by mohli objasnit jeho podstatu. V celé kasační stížnosti setrval stěžovatel na názoru, že cenové vyrovnání, jež není obsahem smlouvy o obchodním zastoupení, ale toliko Manuálu, není v konkrétním případě zdanitelným plněním, tj. službou či zbožím, ale je složkou odměny za služby

poskytované stěžovateli ze strany prodejců, přičemž tyto služby jsou v daném případě zdanitelným plněním dle zákona o dani z přidané hodnoty. Poukazuje rovněž na to, že sám radil prodejcům daň z přidané hodnoty vypočíst z celé odměny, tj. i ze složky odměny označené jako cenové vyrovnání, jinými slovy, že spolu s prodejci důsledně vycházel z toho, že „cenové vyrovnání“ je třeba podřídit režimu zákona o dani z přidané hodnoty. Postup správního orgánu i správce daně, potvrzený městským soudem, ve svých důsledcích vede k dvojímu zaplacení téže daně. Konečně namítá, že se městský soud nevypořádal s námitkou, že cenové vyrovnání představuje specifický pojem a pokud zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje ustanovení upravující postup v tomto případě, nelze se dopouštět analogie v neprospěch daňového subjektu.

Správní orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, když námitky stěžovatele shledal nedůvodnými. Nedůvodnost kasační stížnosti spočívá zejména v tom, že „cenové vyrovnání“ nepředstavuje zdanitelné plnění, ale je rozdílem mezi prodejní a nákupní cenou prodejce.

Ze správního spisu především vyplynulo, že se projednávaná věc týká jednoho z 24 rozhodnutí správního orgánu, jimiž bylo rozhodováno o věcech se skutkově obdobným základem. Proto Nejvyšší správní soud připojil též přílohové spisy předložené správním orgánem založené v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze sp. zn. 10 Ca 62/2003 vedené pod sp. zn. 1 Afs 89/2004.

Ze smluv o obchodním zastoupení, předložených stěžovatelem správci daně a uzavřených se společností R., spol. s r. o. a F. M. C., s. r. o., a to konkrétně z bodu 3.4, vyplývá, že nedílnou součástí těchto smluv je tzv. „Manuál“, který je definován jako soubor provozních postupů a pokynů, který je vydáván E. a je pro prodejce závazný. Jakékoliv jednání prodejce, které by bylo v rozporu s postupy, pokyny, podmínkami nebo povinnostmi uvedenými v Manuálu, se posuzuje jako podstatné porušení smlouvy. V bodě 9 smlouvy se stanoví, že výše provize, včetně odměn a bonusů, a ostatní platební podmínky jsou obsaženy v Manuálu. Smlouvy neupravují pojem cenové vyrovnání.

Z Manuálu předloženého stěžovatelem správci daně rovněž vyplývá, že je nedílnou součástí smlouvy o obchodním zastoupení (bod 1.1). Podle bodu 6.3.1 Manuálu prodejci nakupují mobilní telefony (dále jen „MT“) od stěžovatele za plnou kupní cenu. Jestliže prodají MT za zvýhodněnou cenu, mají nárok na vrácení rozdílové částky. V pododdíle Vyúčtování jsou pak mezi fakturovanými položkami uvedeny i položky cenové vyrovnání několika druhů.

Z instrukce stěžovatele zaslané faxem autorizovaným prodejcům vyplývá, že stěžovatel uložil dne 11. 11. 1998 prodejcům ve faktuře nárokovat cenový rozdíl společně s provizemi.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel napadenému rozsudku předně vytýká nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, kterou spatřuje v nesprávné aplikaci příslušných ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, z čehož dovozuje porušení práva na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod, práva na vlastnění a užívání majetku (čl. 11 Listiny) a práva na to, aby správní orgán při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod šetřil jejich podstatu.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní závěr, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Podstata sporu spočívá v posouzení tzv. cenového vyrovnání obsaženého ve fakturách předložených stěžovatelem v rámci daňové kontroly. Zatímco stěžovatel stojí na názoru, že jde o součást odměny prodejců za služby poskytované stěžovateli, správní orgán na základě samotným stěžovatelem předložených důkazů dospěl ke skutkovému zjištění, že nejde o nic jiného než o rozdíl mezi prodejcovou nákupní a prodejní cenou, který byl prodejce oprávněn požadovat nazpět.

Podle § 2 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro přezkoumávanou věc, je pro účely tohoto zákona zdanitelným plněním dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, nebo poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud zákon nestanoví jinak.

Jak vyplynulo ze spisového materiálu, pojem cenového vyrovnání je použit v tzv. Manuálu, který je nedílnou součástí smluv o obchodním zastoupení. Z jeho bodu 6.3.1 vyplývá, že prodejci nakupují MT od stěžovatele za plnou kupní cenu; jestliže prodají MT za zvýhodněnou cenu, mají nárok na vrácení rozdílové částky. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že cenové vyrovnání není zdanitelným plněním, neboť není dodáním zboží či převodem nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, nebo poskytováním služeb uskutečněným v tuzemsku při podnikání, ale jen cenovým rozdílem mezi prodejcovou nákupní a prodejní cenou, který byl prodejce oprávněn požadovat nazpět.

Tím je ovšem objasněna právní podstata sporu a z ní vyplývající nedůvodnost ostatních námitek stěžovatele vztahujících se k tvrzenému nesprávnému výkladu zákona o dani z přidané hodnoty městským soudem.

Stěžovatel dále namítá, že se správní orgán ani městský soud nezabýval obsahem primárních smluv. Nejvyšší správní soud této námitce nemůže přisvědčit. Naopak z již výše uvedeného je zřejmé, že se jimi zabýval a dospěl ke správnému skutkovému zjištění, že sporný pojem v samotných smlouvách skutečně není obsažen, ale zároveň je nepochybné, že je obsažen v již opakovaně zmíněném Manuálu a jeho obsah je zřejmý. Pokud se stěžovatel dovolává v této souvislosti faktu, že smlouvy nejsou uvedeny jako příloha

.

zprávy o daňové kontrole, pak zcela pomíjí fakt, že je správci daně sám předložil. Proto i tato námitka je nedůvodná.

Pokud stěžovatel namítal, že správní orgán, potažmo městský soud, při výkladu pojmu cenové vyrovnání nevycházel ze skutečného projevu vůle, pak ani s touto námitkou nelze souhlasit. Jak již bylo opakovaně uvedeno, uzavřením smlouvy o obchodním zastoupení její účastníci, tj. stěžovatel i prodejci, učinili její součástí též tzv. Manuál. Tento Manuál není pouze jakousi technickou přílohou smluv, ale naopak upravuje těžiště práv a povinností účastníků daného obchodněprávního vztahu, takže bez Manuálu by samotná smlouva o obchodním zastoupení byla bezobsažná a v podstatě nerealizovatelná. Proto vznesená námitka stěžovatele o nedostatku skutečné vůle účastníků ve vztahu k jednomu z mnoha v Manuálu obsažených pojmů, tj. cenovému vyrovnání, je zcela nemístná. Navíc lze souhlasit i se závěry městského soudu, že pro věc samu je podstatné, co bylo obsahem tohoto úkonu a že skutečný projev vůle vyplývá nejen z definice tohoto pojmu v Manuálu, ale i z pokynů stěžovatele ke způsobu jeho použití při fakturaci a dodržování těchto pokynů vlastními prodejci.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že by postupem finančních orgánů byl stěžovatel nucen zaplatit daň, která od něj již jednou byla vybrána, a že jde o zásah do jeho vlastnického práva, jestliže byl podle smluv povinen zaplatit prodejcům odměnu za jemu poskytnuté služby včetně daně z přidané hodnoty a současně nucen doplatit řádně uplatněný nárok na odpočet této daně. Podstata nedůvodnosti této námitky spočívá v tom, že se stěžovatel nemůže dovolávat zákazu dvojího zaplacení téže daně, postupoval-li v rozporu s platnými daňovými předpisy. Vzhledem k tomu, že cenové vyrovnání není zdanitelným plněním, je nesporné, že toto plnění neměl podrobovat režimu zdanitelného plnění jak stěžovatel, tak ani jeho prodejci.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani další námitku týkající se nevyslechnutí navržených svědků, ačkoliv měli údajně objasnit, jaký byl skutečný význam termínu „cenové vyrovnání“. V daném případě je totiž zřejmé, že skutkový stav tak, jak vyplývá ze stěžovatelem předložených listinných důkazů, jednoznačně vedl k závěru, že cenové vyrovnání není zdanitelným plněním. Proto je správná úvaha městského soudu, že nelze přihlédnout k tomu, pokud daňové subjekty si smluvním ujednáním upraví daňové povinnosti odlišně od obsahu, textu a smyslu zákona. Podle ustálené judikatury je věcí soudu rozhodnout, které z navržených důkazů provede, a pokud tak neučiní, tento postup řádně zdůvodnit. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že výslech svědků by v projednávané věci nemohl změnit nic na zjištěném skutkovém stavu a z něho vyvozených právních závěrů.

Pokud stěžovatel rovněž vytýkal městskému soudu, že se nezabýval jeho námitkou, že pojem „cenové vyrovnání“ nelze podřadit pod pojmosloví zákona o dani z přidané hodnoty, a proto bylo použito nepřiměřené analogie v jeho neprospěch, pak ani této námitce nelze přisvědčit. Jak již bylo mnohokráte uvedeno, rozdíl mezi prodejcovou nákupní a prodejní cenou není zdanitelným plněním podle zmíněného § 2 zákona o dani z přidané hodnoty; nelze proto na něj vztáhnout ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty upravující možnosti nadměrného odpočtu. K tomuto závěru nebylo třeba přistupovat s použitím analogie, ale postačilo prosté posouzení daného plnění s textem zákona.

Stěžovatel se ve spojení s předchozím důvodem dovolával též důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vad řízení spočívajících v tom, že byl porušen zákon

v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit. Tento důvod spatřoval v tom, že správce daně neprojednal se stěžovatelem zprávu o daňové kontrole.

Jak vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně předložil stěžovateli zprávu o daňové kontrole při jednání dne 3. 12. 2001, stěžovatel vypracoval ke zprávě své vyjádření dne 2. 1. 2002, kdy je rovněž doručil správci daně a ten na ně reagoval dne 31. 1. 2002 stanoviskem, které bylo stěžovateli doručeno 5. 2. 2002. Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel byl řádně seznámen se zprávou o daňové kontrole, využil možnosti vyjádřit se k ní a správce daně se s jeho vyjádřením vypořádal, třebaže jeho námitky a připomínky neakceptoval. Je sice zřejmé, že z formálního hlediska závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, nebyly obsaženy ve vlastní zprávě o daňové kontrole, avšak smysl řádného projednání zprávy o daňové kontrole byl zachován a stěžovatel nebyl na svých právech zkrácen. Proto Nejvyšší správní soud i tuto námitku neshledal důvodnou.

Pokud stěžovatel spatřoval v tvrzeném porušení ustanovení daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty též porušení shora uvedených ustanovení Listiny základních práv a svobod, Nejvyšší správní soud se s touto námitkou neztotožnil, když vyšel z toho, že námitky tvrdící porušení výše zmíněných předpisů byly nedůvodné, a to i při jejich ústavně konformním výkladu sledujícím především účel a smysl právní úpravy (viz část týkající se daňové kontroly).

Dovolával-li se stěžovatel dále nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozsudku, pokud jde o nesprávný postup správce daně i správního orgánu při doměření daně z přidané hodnoty ve výši uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, soud se s touto námitkou řádně vypořádal, jak vyplývá z odst. 2 strany 7 napadeného rozsudku, proto ani tuto námitku neshledal Nejvyšší správní soud za důvodnou.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 cit. zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého 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. Soud žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a správnímu orgánu mimo obvyklou činnost žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 25. ledna 2005

JUDr. Radan Malík
předseda senátu