

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízdila a soudkyň JUDr. Brigity Chrastilové a JUDr. Milady Tomkové v právní věci **žalobce: E. P., spol. s r. o.,** zastoupen JUDr. Pavlem Dejlem, LL.M., Ph.D., advokátem, se sídlem Praha 1, Jindřišská 34, proti **žalovanému: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ - 10466/13/02 ze dne 31. 12. 2002, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 11 Ca 67/2003 - 68 ze dne 11. 12. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „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 - 10466/13/02, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za únor 1999 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 21. 1. 2002, pod č. j. 9702/02/009510/4977.

Městský soud v Praze dospěl k závěru, že tzv. cenové vyrovnání, vymezené v manuálu, který byl nedílnou součástí smluv o obchodním zastoupení uzavřených mezi žalobcem a jeho obchodními partnery, jako nárok prodejců na vrácení rozdílové částky mezi nákupní cenou a cenou prodejní, v případě, kdy jsou prodejci povinni prodat mobilní telefon za zvýhodněnou cenu, není zdanitelným plněním podle § 2 odst. 1 zákona ČNR

č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalobci tedy nárok na jím uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty nepřísluší. Městský soud nepřisvědčil ani námitce, že postupem finančních orgánů došlo k porušení zákazu dvojí úhrady téže daně, ale uvedl, že zohlednění této daně na výstupu u jednotlivých prodejců se týká jejich vztahu ke správci daně a nikoliv vztahu žalobce ke správci daně. Návrh na doplnění dokazování výslechem svědků (prodejců) zamítl s odůvodněním, že podstata obchodního vztahu mezi žalobcem 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 žalobci 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.

Žalobce (stěžovatel) rozsudek Městského soudu v Praze napadl kasační stížností. V úvodu předznamenal, že uplatňuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nezákonnost spatřoval v nesprávné aplikaci příslušných ustanovení zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků /dále „daňový řád“/, a zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, z čehož dovodil 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 dle čl. 11 Listiny a práva na to, aby správní orgán při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod šetřil jejich podstatu), podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel namítal, že žalovaný se při zjišťování skutkového stavu zabýval toliko přílohou smluv o obchodním zastoupení uzavřených mezi stěžovatelem a prodejci (tzv. manuálem) a nezabýval se samotným textem těchto smluv, což potvrzuje i to, že tyto smlouvy nejsou uvedeny mezi přílohami zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel tvrdil, že právní úkony jako projevy vůle vyjádřené slovy (zde pojem cenového vyrovnání) musí být vykládány podle úmyslu jednajících osob a nikoli pouze podle určitého slovního vyjádření, které není jednoznačné, resp. není definováno zákonem. Vedle toho žalovaný zcela pominul hledisko řazení pojmů ve struktuře celého právního úkonu, neboť formulaci nepohyblivé složky odměny za služby (tzv. cenového vyrovnání) uvedenou v příloze smlouvy vytrhl z kontextu celé smlouvy a nadřadil ji formulaci, která byla uvedena přímo ve smlouvě, z níž plyne, že prodejcům za služby poskytované stěžovateli na základě smluv náležela pouze odměna a provize, popř. bonusy, uvedené v manuálu, nikoli cenové vyrovnání. Účastníci smlouvy s tímto institutem vůbec nepočítali a ani si jej v té podobě, jak ji vyložil žalovaný, nesjednali. Stěžovatel tvrdil, že tzv. cenové vyrovnání je pohyblivou složkou odměny prodejce za poskytované služby, tj. je složkou odměny za zdanitelné plnění, naopak nikdy netvrdil, že cenové vyrovnání je zdanitelným plněním (tj. zbožím nebo službou). Jelikož žalovaný nezjistil skutečnou vůli účastníků právního úkonu a neodstranil důkazní mezeru, jednal nejen v rozporu s § 2 odst. 7 daňového řádu, ale i v rozporu s ústavními právy žalobce, tj. právem na spravedlivý proces (nález Ústavního soudu ze dne 6. 9. 2000, sp. zn. I. ÚS 220/98).

Stěžovatel upozorňoval na skutečnost, že postup žalovaného, kterému městský soud přisvědčil, ve svém důsledku vede k tomu, že daň z přidané hodnoty byla zaplacena dvakrát, což představuje zásah do jeho vlastnického práva chráněného čl. 11 Listiny. Na jedné straně stěžovatel byl povinen zaplatit prodejcům odměnu za poskytnuté služby včetně daně z přidané

hodnoty vypočtené z celé odměny, tj. i ze složky označené jako cenové vyrovnání, a na straně druhé je povinen doplatit dle dodatečného platebního výměru původně uplatněný nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Toto dvojí placení daně je přitom v rozporu se zásadami daňového řízení (§ 2 odst. 1 a 2 daňového řádu). Snahu o správné stanovení a vybrání daně totiž nelze vykládat jednostranně (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 116/96).

Pokud žalovaný dospěl k závěru, že cenové vyrovnání není předmětem daně z přidané hodnoty, nemohl stěžovateli doměřit daň z přidané hodnoty ve výši uplatněného nároku na odpočet daně, neboť ani daňový řád, ani zákon o dani z přidané hodnoty neupravují situaci, kdy je daň z přidané hodnoty uplatněna u plnění, které není zdanitelným plněním; není přitom možné užít analogii jdoucí k tíži stěžovatele. S touto námitkou se městský soud nevypořádal vůbec.

Stěžovatel poukázal i na vady daňového řízení; žalovaný jednak odmítl provést navrhované důkazy (výslechy jednotlivých smluvních stran, zejm. prodejců), jednak správce daně se stěžovatelem řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole, z níž ani nebyly přezkoumatelným způsobem seznatelné všechny závěry správce daně. Vadami řízení pak trpělo i řízení před městským soudem, kdy soud v rozporu s § 52 odst. 1 s. ř. s. nerozhodl o stěžovatelem uplatněných důkazních návrzích, resp. nevydal příslušné usnesení, ač právní teorie i praxe vychází z toho, že soud je povinen zamítnout usnesením návrh na provedení důkazu, jemuž nehodlá vyhovět.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především popřel, že tzv. cenové vyrovnání je součástí odměny prodejců. Poukázal na konkrétní faktury, z nichž dovodil, že fakturován byl nepochybně rozdíl mezi vyšší cenou, za kterou stěžovatel zboží prodejcům dodal, a cenou nižší, za kterou prodejci zboží dle pokynu stěžovatele prodávali. Nešlo o žádné poskytování služeb, jak se stěžovatel za pomoci „smluvní vůle stran“ snaží tvrdit. K těmto závěrům přitom stěžovatel nedospěl jen na základě jazykového významu pojmu cenové vyrovnání, jak tvrdí stěžovatel, ale na základě jeho věcného obsahu zjištěného zkoumáním skutkového stavu. Při zjišťování skutkového stavu se pak žalovaný podrobně zabýval obsahem smluv o obchodním zastoupením.

Žalovaný se ohradil i proti tvrzení o zásahu do majetkových práv stěžovatele, neboť výše daňové povinnosti byla stanovena plně v souladu s právními předpisy. Není totiž možné uznat nárok na odpočet daně z přijatého plnění, které dani z přidané hodnoty nepodléhá.

Pokud žalovaný neprovedl výslechy svědků, které stěžovatel navrhoval, učinil proto, že je nepovažoval za účelné. Svědci (prodejci) totiž byli podle žalovaného motivováni k potvrzení stanoviska stěžovatele, neboť ačkoli při fakturaci postupovali dle pokynů stěžovatele, stěžovatel avizoval, že doměřenou daň po nich bude vymáhat. Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzením, že se stěžovatelem neprojednal zprávu o daňové kontrole a chronologicky popsal, jak projednávání zprávy probíhalo.

Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti:

Dne 5. 2. 2001 správce daně (Finanční úřad pro Prahu 9) u stěžovatele zahájil daňovou kontrolu, a to daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 1997, 1998 a 1999. Dne 3. 12. 2001 proběhlo ústní jednání, na němž byla projednána

zpráva o výsledku provedené daňové kontroly a tím, že stěžovatel se ke zprávě ve stanovené lhůtě vyjádří. To učinil obsáhlým podáním ze dne 2. 1. 2002. Správce daně k tomuto vyjádření dne 31. 1. 2002 zaujal stanovisko, které stěžovateli doručil.

Dne 21. 1. 2002 Finanční úřad pro Prahu 9 vydal celkem 24 dodatečných platebních výměrů, jimiž stěžovateli na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období (leden 1998 až prosinec 1999). Odvolání, kterými stěžovatel napadl tyto dodatečné platební výměry, žalovaný zamítl.

Žalovaný při svém rozhodování vzal za prokázané, že stěžovatel uzavíral smlouvy o obchodním zastoupení, jejichž předmětem bylo mj. stanovení podmínek pro nabídku a prodej telekomunikačních služeb poskytovaných stěžovatelem, a podmínek pro dodávky a prodej mobilních telefonů, jejich příslušenství a případně dalších produktů stěžovatele. Nedílnou součástí těchto smluv byl tzv. manuál (ustanovení 3.4 smlouvy), který je definován jako soubor provozních postupů a pokynů stěžovatele, který je vydáván stěžovatelem 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.

Z manuálu účinného od 1. 7. 1998 vyplynulo (kapitola 6. Program „zvýhodněné ceny“, str. 27), že prodejci nakupují mobilní telefony od stěžovatele za plnou kupní cenu. Jestliže prodají mobilní telefon za zvýhodněnou cenu, a sepíší s účastníkem dodatek k žádosti o poskytování služeb (kterým se účastník zavazuje k mj. k tomu, že ve stanoveném období nebude žádat o výpověď smlouvy), mají nárok na vrácení rozdílové částky, tato položka se nazývá „cenové vyrovnání“. Manuál rovněž stanoví způsob vyúčtování této částky: prodejce zašle stěžovateli fakturu na vyrovnání rozdílové částky, ve které prodejce fakturuje za prodej mobilního telefonu částku, která bude předem dohodnuta a pevně stanovena (tzn. rozdíl mezi cenou pro prodejce a konečnou doporučenou prodejní cenou). Stejná, či obdobná ustanovení obsahuje i manuál účinný od 1. 7. 1999 a manuál účinný od 1. 8. 1999.

Z faktur založených ve správním spise je pak zřejmé, že prodejce rozdílovou částku (cenové vyrovnání) podrobil dani z přidané hodnoty. Stěžovatel posléze uplatnil nárok na odpočet zaplacené daně. Tyto odpočty správce daně a ani žalovaný neuznali.

Nejvyšší správní soud (dále též „soud“) nejprve posuzoval, zda řízení před soudem nebylo zmatečné (§ 103 odst. 1 písm. c/ s. ř. s.), nebylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, není nepřezkoumatelné (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.) či nicotné. To nezjistil, a proto přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu v rozsahu a v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.); dospěl k závěru, že 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 § 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 tvrdí, 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 účinném pro zdaňovací období roku 1998 a roku 1999, je pro účely tohoto zákona zdanitelným plněním:

a) dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, nebo

b) 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.

Pojem cenové vyrovnání je především používán ve fakturách, které vystavovali prodejci a které žalobce v průběhu daňové kontroly předložil správci daně. Tyto faktury jsou daňovými doklady ve smyslu § 12 zákona o dani z přidané hodnoty, které musí mj. obsahovat rozsah a předmět zdanitelného plnění (odst. 2 písm. f/ citovaného zákona). Označení rozsahu a předmětu zdanitelného plnění jako cenové vyrovnání, nasvědčuje již samo o sobě tomu, že jde o dorovnání rozdílu v cenách a nikoli o úplatu za dodání zboží či poskytnutí služeb.

Pokud by žalovaný na tomto přestal a vyšel pouze z této úvahy, tj. z pouhého jazykového vyznění pojmu, pak by mu stěžovatel důvodně vytýkal, že se nezabýval smlouvami, které stěžovatel uzavřel a nezjišťoval skutečnou vůli účastníků smlouvy. Tak tomu ale nebylo. Správce daně dále zjišťoval, jaké plnění bylo skutečně fakturováno, tj. z jakého titulu byl stěžovatel povinen prodejcům platit fakturované částky označené jako cenové vyrovnání. Za tímto účelem správce daně posuzoval smlouvy o obchodním zastoupení, a to včetně příloh jako jejich nedílných součástí (tzv. manuálů). Právě z těchto smluv zjišťoval správce daně a posléze i žalovaný smluvní vůli účastníků smluv ohledně odměn, které náležely prodejcům za činnost, kterou pro stěžovatele vykonávali. Lze přitom přisvědčit žalovanému, že z daných smluv nelze dovodit, že cenové vyrovnání je pohyblivou složkou odměny prodejce za poskytované služby, tj. že je složkou odměny za zdanitelné plnění.

Z posuzovaných smluv vyplývá, že stěžovatel je povinen prodejci za řádně a včas vykonanou činnost zaplatit provize, odměny a bonusy uvedené v manuálu (čl. 4.2 smlouvy, resp. čl. 9 smlouvy). Další podrobnosti ohledně odměňování prodejců samotný text smluv neobsahuje a bylo namístě zabývat se texty tzv. manuálu, které jsou nedílnou součástí těchto smluv (ustanovení 3.4 smlouvy). Podle manuálu účinného od 1. 7. 1998 jde o odměny za jednotlivé aktivace (v systému N.), odměny za převod práv prostřednictvím G. karet a G. kuponů a odměny za aktivaci volitelných služeb (např. datový přenos). Vedle toho manuál

stanovuje podmínky pro získání čtvrtletního bonusu (za velký počet aktivací, a to % z celkové odměny, pokud celková odměna za dané čtvrtletí roku přesáhne stanovenou hranici), nosubside bonusu (za aktivaci účastníka, který nevyužije cenově zvýhodněné nabídky) a G. provize (za přechod z předplacené služby G. na měsíční program služeb). Podobně jsou odměny vymezeny i v manuálech dalších.

Není rozhodně pochyb o tom, za které úkony prodejců jim přísluší odměny a v jaké výši. Cenové vyrovnání přitom ve smlouvách, resp. v manuálu jako další typ odměny uveden není, a ani z jeho obsahu nelze výkladem dovodit, že by se o další typ odměny (jako její pohyblivé složky) mělo jednat. Ze smluvních dokumentů jednoznačně vyplývá, že prodejci nakupují mobilní telefony od stěžovatele za plnou kupní cenu; jestliže prodají mobilní telefon za zvýhodněnou cenu, mají nárok na vrácení rozdílové částky. Podstatou cenového vyrovnání totiž není odměna za sepsání dodatku k žádosti o poskytování služeb a za poučení účastníků o podmínkách nákupu mobilního telefonu za zvýhodněnou cenu, jak tvrdí stěžovatel, ale jde toliko o vrácení rozdílu mezi částkou, kterou prodejce za mobilní telefon stěžovateli zaplatil, a částkou, za kterou byl prodejce povinen dle pokynu stěžovatele mobilní telefon prodat. Jinak řečeno jedná se o kompenzaci finanční újmy, která by prodejce postihla, jestliže by telefon - nikoli z vlastní vůle, ale na pokyn stěžovatele - prodali za cenu nižší, než za jakou jej od stěžovatele koupili.

Nejvyšší správní soud tímto objasnil právní podstatu sporu a dospěl ohledně povahy cenového vyrovnání ke stejným závěrům jako Městský soud v Praze; je tedy zřejmé, že námitky stěžovatele brojící proti závěrům Městského soudu v Praze ohledně výkladu zákona o dani z přidané hodnoty, jsou nedůvodné.

Stěžovatel dále namítal, že se správní orgán ani Městský soud v Praze nezabývaly obsahem primárních smluv. Nejvyšší správní soud této námitce nemůže přisvědčit. Naopak z již výše uvedeného je zřejmé, že se jimi finanční orgány i soud zabývaly a dospěly ke správnému skutkovému zjištění. 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, případně i Městský soud v Praze, 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 v Praze, 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 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. Podstatné v této souvislosti je to, že tzv. cenové vyrovnání nepodléhalo dani z přidané hodnoty, prodejcům tedy nevznikla povinnost odvést daň na výstupu ve smyslu § 10 zákona o dani z přidané hodnoty, a stěžovatel nebyl povinen platit daň z přidané hodnoty na vstupu na základě vystavených faktur. Stěžovateli v těchto souvislostech logicky nemohl vzniknout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 citovaného zákona.

Z toho, co bylo právě řečeno, je zřejmé, že v doměření daně z přidané hodnoty podle § 46 odst. 7 daňového řádu nelze spatřovat zásah do vlastnických práv stěžovatele tím, že daň byla vybrána dvakrát. Naopak pokud by Nejvyšší správní soud přistoupil na námitky žalobce, tj. přiznal by mu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, došlo by k porušení pravidel a principů, za nichž lze daň z přidané hodnoty vybírat a vymáhat, neboť by dani byla podrobena i plnění (cenové vyrovnání), o kterých to zákon nestanoví.

Je patrné, že prodejci ohledně cenového vyrovnání stěžovateli fakturovali daň z přidané hodnoty nesprávně. V takovém případě ale existují jiné (a jednoduší) nástroje k nápravě takových pochybení, než jaké zvolil stěžovatel. Pokud přitom prodejci odvedli daň na výstupu, aniž to byla jejich povinnost, je na nich, aby si svoji daňovou povinnost vypořádali se svým místně příslušným správcem daně, a to při respektování zákonem daných lhůt.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani další námitku týkající se nevyslechnutí navržených svědků, ačkoliv měli údajně objasnit, jaký byl skutečný význam termínu „cenové vyrovnání“. Spor byl veden o uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Podle § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty plátce daně prokazuje nárok na odpočet daňovým dokladem, z něhož musí být mj. zřejmý rozsah a předmět zdanitelného plnění. Jestliže v daném případě po posouzení daňových dokladů a ostatních dokumentů (smluv o obchodním zastoupení) žalovaný neměl pochybnosti o skutkovém stavu, nebylo důvodu, aby navrhované svědky vyslýchal. K tomu je třeba dodat, že všechny listinné důkazy, z nichž vycházel, předložil sám stěžovatel.

Ani Městský soud v Praze potom nepochybil, pokud nepovažoval za potřebné provedení stěžovatelem navrhovaných svědeckých výpovědí, a to z právě uvedených důvodů. Své rozhodnutí, proč se rozhodl tento důkaz neprovádět, je přitom z jeho rozsudků zřejmý (výslech svědků by v projednávané věci nemohl změnit nic na zjištěném skutkovém stavu a z něho vyvozených právních závěrů). Povinnost vydávat o tomto rozhodnutí samostatně usnesení přitom z žádného ustanovení soudního řádu správního nevyplývá.

Pokud stěžovatel rovněž vytýkal Městskému soudu v Praze, 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 neakceptoval jeho námitky a připomínky. 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, pak se Nejvyšší správní soud s touto námitkou neztotožnil. 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 Městského soudu v Praze, nelze jeho námitce přisvědčit, neboť v rozsudku Městského soudu v Praze, který je předmětem přezkumu, jsou závěry tohoto jasně a úplně formulovány a argumentovány.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, 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 16. března 2006

JUDr. Bohuslav Hnízdil
předseda senátu