



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **BOHEMKA s. r. o.**, se sídlem Průmyslová 2401/9, Jablonec nad Nisou, zastoupeného JUDr. Janem Vodičkou, advokátem se sídlem Valdštejská 381/6, Liberec II, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2006, č. j. 8702/06-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 28. 4. 2008, č. j. 59 Ca 86/2006 - 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2006, č. j. 8702/06-1300. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 1. 11. 2005, č. j. 89606/05/187910/0813, kterým mu byl dodatečně vyměřen nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2005 ve výši 4180 Kč. Správce daně stěžovateli doměřil DPH, neboť neuznal odpočet z faktury č. F2050012 ze dne 29. 4. 2005 vystavené společností Soare sekt a. s. ve výši 1 725 500 Kč, z čehož DPH tvořilo 275 500 Kč. Krajský soud žalobu zamítl mj. s tím, že stěžovatel svoje tvrzení ohledně dorovnání cen mezi osobami spojenými nijak neprokázal, a to ani v odvolacím řízení. Žalovaný tak vedle sporné faktury a smlouvy o poskytování konzultací neměl

k dispozici žádné důkazy, z nichž by šlo seznat a časově, skutkově i právně kvalifikovat částku, z níž byl uplatněn nárok na odpočet daně.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Po rekapitulaci správního a soudního řízení pak uvádí, že nesouhlasí se závěry krajského soudu obsaženými na listu č. 5 rozsudku, které se týkají otázky uplatnění odpočtu DPH z faktury vystavené dne 29. 4. 2005 společností Soare sekt a. s. Nesouhlasí s tím, že neprokázal svoje tvrzení, že se sporné plnění na základě předmětné faktury týkalo snížení ceny dodávek v souvislosti s nezbytností použití obvyklé ceny, neboť na stěžovatele a společnost Soare sekt a. s. je třeba pohlížet jako na spojené osoby podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stěžovatel zdůrazňuje, že podáním ze dne 20. 12. 2005 nejen vysvětlil okolnosti a smysl předmětné fakturace, ale toto tvrzení také prokazoval pomocí ekonomické kalkulace a relevantních pokynů OECD a Ministerstva financí. V rámci odvolacího řízení tak předložil důkazní prostředek, s nímž se žalovaný měl vypořádat podle § 2 odst. 3 a § 30 (pozn. soudu: stěžovatel má na mysli § 31, neboť ten upravuje dokazování) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplnění, (dále též „daňový řád“), což však neučinil.

Stěžovatel zdůrazňuje, že společnost Soare sekt a. s. vystupovala vůči němu jako ovládající osoba ve smyslu příslušných ustanovení zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů tak byl vztah mezi touto společností a stěžovatelem hodnocen jako vztah „osob jinak spojených“, které mají podle citovaného ustanovení za povinnost „upravit základ daně v souladu s pravidlem tržního odstupu, tj. ve vzájemných transakcích pro účely daně z příjmů použít takové ceny, které by byly použity v obvyklých tržních transakcích mezi nezávislými osobami. Stěžovatel poukazuje na to, že je „formálním vlastníkem některých obchodních značek, pod kterými bylo možné vyrábět prodejna šumivá vína“, avšak nemá žádné vlastní produkční kapacity pro nákup vlastní suroviny a prodej hotových výrobků. Výrobcem tedy byl pouze formálně, neboť nákup surovin, zpracování výrobků i jejich odbyt zadával společnosti Soare sekt a. s. V této situaci pak bylo třeba najít způsob stanovení převodních cen mezi zúčastněnými osobami tak, aby stěžovatelův zisk odpovídal jeho podílu na dané produkci a byla dodržena pravidla tržního odstupu mezi spojenými osobami. Z kalkulace předložené stěžovatelem v odvolacím řízení pak vyplynulo, že celkový zisk stěžovatele z obchodů se společností Soare sekt a. s. zcela odpovídá požadavkům příslušné směrnice OECD vztahující se k převodním cenám mezi spojenými osobami (z této směrnice vychází metodický pokyn Ministerstva financí D-258 z roku 2004). Z uvedených předpisů je zřejmé, že správné nastavení cen mezi spojenými osobami je možné dvěma způsoby. Buď metodou nákladů a přírážky a nebo metodou srovnatelné nezávislé ceny licenčních poplatků k obchodní známce. Vzhledem k tomu, že nezávislá cena v daném případě nebyla k dispozici, bylo třeba použít metodu prvou a stanovit cenu pomocí nákladů a přírážky. Přiměřená zisková přírážka se připouští ve výši 3 – 7 %, což v daném případě také odpovídalo. Bez vyúčtování služeb společnosti Soare sekt a. s. prostřednictvím předmětné faktury by se dostal ekonomický vztah obou subjektů do rozporu s příslušnými daňovými předpisy. Navíc zisk vytvořený bez úhrady za služby by byl zcela nereálný a neodpovídal by tomu, že stěžovatel nenesl žádné podnikatelské riziko, nemusel hledat odbyt ani organizovat výrobu.

Stěžovatel přiznává svoje pochybení v tom, že nesprávně označil přijaté zdanitelné plnění. Je však přesvědčen, že podstata plnění byla prokázána tím, že jeho jediný partner je vůči němu ovládající osobou a bez vyúčtování tohoto plnění by došlo k použití nesprávných cen mezi spojenými osobami. Stěžovatel tak nesouhlasí s krajským soudem, že žalovaný neměl, vyjma fakturace, žádný důkazní prostředek, ze kterého by mohl kvalifikovat částku, z níž byl uplatněn odpočet daně. Žalovaný, který se uvedenou kalkulací nezabýval, tak nesplnil povinnost mu uloženou § 31 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel poukazuje na to, že dorovnání ceny zpracovatelských operací, které společnost Soare sekt a. s. pro stěžovatele zajišťovala, bylo provedeno teprve poté, co byly analyzovány výsledky vzájemných plnění a bylo zjištěno, že stěžovatel dosáhl zisku, který neodpovídá reálnému podílu na vlastní produkci. Dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že pokyn D-258 je možné použít pouze u nadnárodních společností a poukazuje k tomu na jeho čl. 1. 4, který se týká použitelnosti pokynu i v případě transakcí mezi ekonomicky a personálně propojenými osobami v rámci České republiky. Žalovaný tak pochybil, pokud stěžovateli neumožnil prokazovat obsah daňového dokladu tak, jak lze podle § 73 odst. 12 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též zákon o DPH). Stěžovatel také rozporuje závěr žalovaného o odlišném režimu zákona o DPH, neboť existuje úzká provázanost mezi daní z příjmů a DPH. Jestliže pak zákon o daních z příjmů ukládá spojeným osobám aplikovat pravidlo tržního odstupu, nelze od toho odhlédnout ani při určení správné výše DPH. Navrhuje proto rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření s kasační stížností nesouhlasí a upozorňuje na absenci podpisu stěžovatele, případně jeho zástupce, na kasační stížnosti. Navrhuje proto její odmítnutí, případně zamítnutí.

Vzhledem k tomu, že dne 17. 7. 2008 byla Nejvyššímu správnímu soudu doručena kasační stížnost řádně podepsaná stěžovatelovým zástupcem a zdejší soud neshledal ani jiné důvody pro než by bylo třeba kasační stížnost odmítnout, zabýval se jí věcně. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. („nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím soudním řízení“), v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. („vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytyčanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost“) a v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. („nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé“). Konkrétně pak zejména nesouhlasí se závěry krajského soudu, že neprokázal svoje tvrzení o tom, že sporné plnění na základě předmětné faktury se týkalo dorovnání cen v souladu s pravidlem tržního odstupu.

Ze spisu k tomu vyplynulo, že správce daně provedl u stěžovatele vytýkácí řízení zaměřené na prověření nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období květen 2005, v rámci něhož vyzval stěžovatele k prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH u faktury č. F2050012 ze dne 29. 4. 2005 vystavené na částku 1 725 500 Kč, z čehož DPH tvořilo 275 500 Kč od dodavatele Soare sekt a. s., a to na plnění označené jako marketingová podpora. Součástí spisu je smlouva o poskytování konzultací ze dne 15. 1. 2004 uzavřená mezi společností Soare sekt a. s. jako konzultantem na straně jedné a stěžovatelem jako objednatel na straně druhé, z níž bylo zjištěno, že se konzultant zavázal poskytovat objednateli na jeho objednávku a za podmínek vymezených touto smlouvou odborné konzultace z oboru „marketing prodeje šumivých vín“, způsoby propagace na trhu, metodika používání kupních cen, obchodní strategie prodeje se zvláštním zaměřením na podej do řetězců a marketingovou podporu. Objednatel se zavázal platit konzultantovi odměnu za konzultace poskytnuté na základě této smlouvy. Správce daně stěžovatele dne 22. 8. 2005 vyzval k prokázání plnění, na něž byla vystavena zmíněná faktura. Proběhlo několik ústních jednání, kde stěžovatel uváděl, že předmětem zmíněné smlouvy byla pomoc při obchodu zaměřeném na řetězce, know-how a logistiku. Předpokládalo se totiž, že stěžovatel bude dodávat do řetězců, což se však nepodařilo. Uvedl také, že nemá žádné zaměstnance a veškerou činnost pro něho vykonávala společnost Soare sekt a. s., která po uplynutí roku 2004 požadovala odměnu. Správce daně však konstatoval, že nebylo prokázáno poskytnutí služeb fakturovaných společností Soare sekt a. s. stěžovateli fakturou č. F 2050012 a nebylo tedy prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH; uplatněný odpočet DPH v částce 275 500 Kč pak stěžovateli neuznal.

Proti tomu podal stěžovatel odvolání, které doplnil podáním ze dne 20. 12. 2005. Zde poukazoval na to, že na něho a na společnost Soare sekt a. s. je třeba pohlížet jako na osoby ovládané a ovládající ve smyslu § 66a odst. 2 obchodního zákoníku, neboť zmíněná společnost je stěžovatelův dlouholetý jediný objednatel a zákazník a nepřímým tak fakticky vykonávala rozhodující vliv na řízení a provozování stěžovatele. K tomu odkázal na komentář k obchodnímu zákoníku. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se tak jedná o osoby jinak spojené, které mají za povinnost upravit základ daně v souladu s pravidlem tržního odstupu, tj. ve vzájemných transakcích pro účely daně z příjmů použít takové ceny, které by byly použity v obvyklých tržních transakcích mezi nezávislými osobami. Stěžovatel zde upozornil, že je formálním vlastníkem některých obchodních značek, pod kterými bylo možné vyrábět prodejná šumivá vína. Vzhledem k tomu, že nemá žádné vlastní produkční kapacity ani personální a věcné předpoklady, zadával vše společnosti Soare sekt a. s. Bylo tak třeba najít způsob stanovení převodních cen mezi zúčastněnými osobami tak, aby stěžovatelův zisk odpovídal jeho podílu na dané produkci a byla dodržena pravidla tržního odstupu mezi spojenými osobami. Poukázal na to, že pro zpracování cen v souladu se zásadou tržního odstupu slouží rozsáhlá metodika OECD, ze které vychází pokyn MF D-258 z roku 2004. Podle stěžovatele je při posuzování přiměřené ziskové marže podstatné, které běžné podnikové funkce, kdo ze zúčastněných vykonává. V daném případě veškeré podstatné funkce zajišťovala společnost Soare sekt a. s. s výjimkou vlastnictví obchodních známek, které ovšem nemají příliš významnou cenu. Z uvedených předpisů je pak možné nastavení cen dvěma způsoby – buď metodou nákladů a přírážky a nebo metodou srovnatelné nezávislé ceny licenčních poplatků k obchodní

známce. Vzhledem k tomu, že srovnatelnou nezávislou cenu obchodní známky nemá stěžovatel k dispozici, postupoval podle metody první. Přiměřená zisková přírážka je pak ve výši 3 - 7 %, což v daném případě také odpovídalo. Stěžovatel také připouští logické nedostatky ve smlouvě o poskytování konzultací, a přiznává, že by měly být tyto náklady zahrnuty do ceny zpracovatelských operací, které zajišťovala společnost Soare sekt a. s. nebo do ceny surovin. Vzhledem k tomu, že zisk stěžovatele byl neúměrně vysoký, bylo třeba zvýšit pořizovací cenu zpracovatelských, nákupních a odbytových operací prováděných zmíněnou společností. Sporné zdanitelné plnění tak bylo skutečně přijato, avšak došlo k jeho nesprávnému označení v uzavřené smlouvě a vydaném daňovém dokladu.

Žalovaný stěžovatelovo odvolání zamítl. Zdůraznil přitom, že správce daně neuznal daň z faktury č. F 2050012 z hlediska zákona o DPH, nikoliv z hlediska zákona o daních z příjmů. Podle zákona o DPH, a to zejména podle § 2, § 72 a § 73, správce daně zkoumal, zda stěžovatel v daňovém řízení doložil a prokázal uskutečnění plnění tak, jak je na tomto dokladu a ve smlouvě o poskytování konzultací uvedeno. Během vytykácího řízení bylo zjištěno, že náklady spojené s marketingem a distribucí byly náklady společnosti Soare sekt a. s., která měla tyto náklady promítnout do svých prodejních cen, jakož i cen stěžovateli dodávaných komodit. Pokyn D - 258 se týká pouze nadnárodních vztahů a nelze jej tedy použít na projednávaný případ. Uvedení tohoto pokynu, poukaz na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a uvedení hypotézy o převodních cenách mezi spojenými osobami, jsou pro posouzení problematiky DPH, která vznikla u stěžovatele, zcela irelevantní. Žalovaný konstatoval, že stěžovatel a společnost Soare sekt a. s. jsou na sobě nezávislé společnosti, nejsou majetkově ani personálně propojeny a dodavatelsko odběratelské vztahy se řídí obchodním zákoníkem, jako u ostatních společností. Poukázal také na to, že stěžovatel sám v odvolání připouští, že mezi ním a společností Soare sekt a. s. došlo ke vztahům, které bylo třeba nějak pojmenovat a ocenit hodnotu plnění. Nejednalo se však o vztahy, které byly označeny ve smlouvě a fakturovány. Obě společnosti tak měly uzavřít smlouvu na plnění, která odpovídala mezi nimi realizovaným vztahům a ne na plnění, která provedena nebyla, kdy k jejich fakturaci došlo pouze z důvodu odstranění disproporcí ve vzájemné fakturaci. Žalovaný zdůraznil, že i kdyby činnosti uvedené ve smlouvě o poskytování konzultací, byly realizovány, nemohl by je stěžovatel využít ke své ekonomické činnosti a DPH by tedy nebyla v souladu s § 72 zákona o DPH stejně uznána. Žalovaný uzavřel, že chyba nebyla v nepřesném označení služeb, jak uvádí daňový subjekt, ale v tom, že daňový subjekt neprokázal uskutečnění uvedených služeb a to v rozsahu a způsobem uvedeným ve smlouvě a na dokladu.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval důvodem kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, a to přesto, že stěžovatel tuto námitku blíže nekonkretizuje. Uvedený důvod je totiž soud povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Není totiž zpravidla možné se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami.

Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS) lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat i rozhodnutí, která vůbec neobsahují právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.

Po přezkoumání napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro vyslovení jeho nepřezkoumatelnosti. Z výroků napadeného rozsudku krajského soudu lze jednoznačně zjistit, jak soud ve věci rozhodl, jeho výrok není vnitřně rozporný a je oddělitelný od odůvodnění. Z rozsudku je také zřejmé, kdo je účastníkem řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nesouhlas stěžovatele s vlastním hodnocením soudu nemůže sám o sobě znamenat nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Důvody, pro které krajský soud žalobu zamítl jsou z odůvodnění rozsudku seznatelné. Se závěry soudu ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám polemizuje. Nejvyšší správní soud tedy námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí neshledal důvodnou.

Při posuzování důvodnosti kasační stížnosti zdejší soud dále vycházel ze znění příslušných ustanovení daňového řádu a zákona o DPH.

Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném pro rok 2005 má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. V souladu s § 73 odst. 12 zákona o DPH se nárok na odpočet daně prokazuje daňovým dokladem, který musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu (odkazováno je zde na § 31 odst. 9 daňového řádu).

Podle § 43 odst. 1 daňového řádu v případě, že vzniknou „*pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal*“. Odstavec 2 zmíněného ustanovení vymezuje náležitosti výzvy určené pro daňový subjekt. Ustanovení § 31 odst. 9 citovaného zákona pak ukládá daňovému subjektu prokazovat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*“.

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, *www.nssoud.cz*, „*prokazování nároku na odpočet daně je tedy prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*“. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Stěžovatel nárok na odpočet daně uplatnil před správcem daně a byl proto povinen k výzvě správce daně uplatněný nárok jednoznačně prokázat.

Pokud stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že svoje tvrzení neprokázal, nelze mu dát za pravdu. Krajský soud zcela správně upozornil na to, že jednou z podmínek pro nárok na odpočet DPH je prokázání existence zdanitelného plnění, k čemuž byl stěžovatel povinen podle § 43 a § 31 odst. 9 daňového řádu. V daném případě ze spisu vyplynulo, že stěžovatel v řízení před finančním úřadem setrval na tom, že faktura byla vystavena za marketingovou podporu na základě smlouvy o konzultaci. Poskytnutí fakturovaných služeb však podle názoru finančního úřadu neprokázal a nadměrný odpočet DPH byl stěžovateli proto o částku 275 000 Kč snížen. Teprve v podaném odvolání proti platebnímu výměru stěžovatel připustil svoje pochybení, které spatřoval v nesprávném označení zdanitelného plnění na faktuře a uvedl, že se jednalo o úpravu převodních cen při obchodování mezi ním a společností Soare sekt a. s. tak, aby byla dodržena pravidla tržního odstupu cen, neboť jsou se zmíněnou společností spojenými osobami. Sdělil též, že k úpravě cen došlo metodou nákladů a přírážky.

Přestože stěžovatel v odvolání připouští, že by měly být náklady podle předmětné sporné faktury zahrnuty do ceny zpracovatelských operací, které zajišťovala společnost Soare sekt a. s. nebo do ceny surovin, neuvádí, proč tomu tak nebylo. Navíc ani nevysvětlil, proč byla mezi ním a společností Soare sekt a. s. uzavřena smlouva o konzultacích a podle této smlouvy fakturováno, když fakticky k žádným konzultacím nedošlo, ale fakturace se měla týkat úpravy cen mezi spojenými osobami. Rovněž je také s podivem, že stěžovatel skutečnost o tom, že jsou spolu se společností Soare sekt a. s. spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, uvedl až v podaném odvolání a netvrdil ji již v řízení před finančním úřadem. Tato skutečnost mu jistě musela být známa, neboť právě ta měla být podle jeho tvrzení hlavním důvodem vystavení sporné faktury. Uvedený stěžovatelův přístup pak jistě není v souladu se zásadou úzké spolupráce daňového subjektu se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně, tak jak ji stanovuje § 2 odst. 9 daňového řádu.

I když zdejší soud odhlédne od právě uvedených okolností případu, které se stěžovatel ani nepokusil objasnit, je z výše uvedeného zřejmé, že stěžovatel neprokázal nejen existenci zdanitelného plnění podle smlouvy o poskytování konzultací (od tvrzení o tom, že faktura byla vystavena za marketingovou podporu na základě smlouvy o konzultacích ostatně ustoupil již během daňového řízení), ale nijak nedoložil ani svoje tvrzení nové o nezbytnosti dorovnání cen podle pravidel „tržního odstupu“. V podaném odvolání sice obšírně vysvětluje údajné okolnosti vystavení sporné faktury (aniž by se však

pokusil vysvětlit výše nastíněné nejasnosti, zejména pak to, proč jeho tvrzení doznalo tak zásadní změny), nicméně svoje sdělení žádným důkazním prostředkem nedoložil. Odkazuje-li v kasační stížnosti na ekonomickou kalkulaci, tak ta součástí podaného odvolání není a není k němu ani přiložena. V odvolání je toliko naznačen způsob, jakým stěžovatel měl dospět k fakturované částce (použití obvyklé přírážky ve výši 3 – 7 %), aniž by bylo zřejmé, zda tomu tak skutečně bylo, neboť žádný ekonomický rozpočet doložen není. Stěžovatel tak nejen nedokládá, ale ani netvrdí, jaké obchody byly v rozhodném období mezi oběma společnostmi zrealizovány ani jaké částky měly být vyplaceny. Není tak vůbec zřejmé, zda by bez vyplacení fakturované částky byl stěžovatelův zisk skutečně tak neúměrně vysoký, že bylo třeba přikročit k dorovnání cen, jak namítal v kasační stížnosti. Za důkaz prokazující uvedené tvrzení jistě nelze považovat ani pokyn D-258 nebo metodiku OECD, neboť žádný z uvedených předpisů nic takového nedokládá a dokládat ani nemůže. Uvedené předpisy totiž mohou stanovovat rámec a pravidla pro stěžovatelem zmíněné dorovnávání cen, avšak nijak nemohou dokazovat, že v konkrétní situaci k tomuto dorovnání opravdu dojít mělo a jakým způsobem k němu následně došlo.

Nejvyšší správní soud podotýká, že si je vědom postupu žalovaného, který stěžovatelovo nové tvrzení o důvodu vystavení faktury (dorovnání cen podle pravidel tržního odstupu) uplatněné až v odvolání označil za nerelevantní a naopak zdůraznil, že stěžovatel neprokázal plnění uvedené na faktuře a ve smlouvě. Je pravdou, že se žalovaný mohl stěžovatelovým tvrzením zabývat podrobněji a ne je pouze odmítnout jako pro danou věc nepodstatné, na druhou stranu nelze říci, že by se s ním nevypořádal vůbec. Navíc za situace, kdy žalovaný také jednoznačně uvedl, že podle jeho názoru stěžovatel a společnost Soare sekt a. s. nejsou osobami spojenými, přičemž také sdělil, proč tomu tak je, se jeho přezkum uvedené otázky jeví zcela dostačujícím. Samotná skutečnost, že se mohl argumentací stěžovatele uplatněnou v odvolání zabývat podrobněji, také nic nemění na závěru krajského soudu o tom, že stěžovatel svoje tvrzení o uskutečnění zdanitelného plnění neprokázal, což je v dané věci podstatné. Jiná situace by nastala, pokud by stěžovatel svoje nové tvrzení nejen řádně zdůvodnil, ale také prokázal. Tak tomu ale nebylo.

Jak již Nejvyšší správní soud zdůraznil ve svém rozsudku ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, publikovaném pod č. 1254/2007 Sb. NSS, pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil. V daném případě se zdejší soud zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatel neprokázal existenci zdanitelného plnění na základě sporné faktury a tedy ani oprávněnost nároku na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH. V daném případě měl správce daně o stěžovatelově tvrzení oprávněné pochybnosti, které řádně vyjádřil, a stěžovatele k jejich objasnění vyzval podle § 43, § 31 odst. 9 daňového řádu. Stěžovatel však tvrzené skutečnosti neprokázal. Naopak v odvolání proti platebnímu výměru uvedl okolnosti zcela nové, které rovněž žádným důkazním prostředkem nedoložil. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak rovněž nebyly shledány naplněnými.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel existenci zdanitelného plnění neprokázal, není třeba se v dané věci již zabývat ani dalšími jeho námitkami uplatněnými v kasační stížnosti [důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neboť i kdyby byly shledány důvodnými,

nemohly by nijak změnit závěr o tom, že žalovaný v souladu se zákonem stěžovateli neuznal uplatněný odpočet DPH v částce 275 500 Kč. Posuzování toho, zda stěžovatel a společnost Soare sekt a. s. byly skutečně osobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a zda by pokyn D 258 byl aplikovatelný na takovou situaci, by tak bylo pouze akademické, navíc rozporné se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal naplněným žádný z tvrzených důvodů kasační stížnosti a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věta).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému 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 21. října 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu