

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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: **DVO, spol. s r. o.,** se sídlem T. G. Masaryka 75, Ostroměř, zast. JUDr. Jaroslavem Buriánkem, advokátem se sídlem Ovčí Hájek 219/16, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2008, č. j. 10945/08-1200-601251, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2010, č. j. 30 Ca 22/2009 - 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2008, č. j. 10945/08-1200-601251, kterým byl v odvolacím řízení změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Hořicích ze dne 10. 3. 2008, č. j.8929/08/239970/3968. Změna spočívala ve zrušení nově stanovené daňové ztráty ve výši 154 506 Kč a ve stanovení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. do 31. 12. 2004 ve výši 154 506 Kč a daně z příjmů právnických osob ve výši 21 280 Kč.

Z důvodů, pro které byla daň doměřena bylo v soudním řízení, bylo sporné pouze posouzení oprávněnosti nákladů ve výši 360 000 Kč a 650 000 Kč uhrazených společnosti Petřivý – dřevařská výroba, spol. s r. o. (dále jen „společnost Petřivý“), jako smluvní navýšení cen. Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že se jedná o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť neunesl své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů(dále jen „daňový řád“).

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu. Dle názoru stěžovatele finanční orgány neuznaly skutečně existující a oprávněné náklady a při pochybnostech se ani nesnažily zjistit ceny obvyklé, za které v té době stejné výrobky prodávali ostatní výrobci, ani neprovedly důkazy stěžovatelem k tomuto zjištění doložené či navržené. Proto stěžovatel požaduje, aby v kontrole bylo pokračováno a byla provedena úprava podle cen obvyklých, nebo aby provedené úpravy cen byly uznány. Krajský soud nesprávný postup finančních orgánů akceptoval, přičemž se mylně domníval, že posouzení a úprava cen je požadována u neuznaných faktur. Ceny obvyklé by však měly být stanoveny u všech několika desítek faktur za pronájem nebytových prostor a za nákup výrobků od dodavatele. Od roku 2005 výrobce - společnost Petřivý prodával své výrobky prostřednictvím stěžovatele a později došlo i k jejich majetkovému propojení. Ceny se neměnily a proto časem neodpovídaly cenám běžným na trhu. Stanovení cen obvyklých je možné podle ceníků ostatních výrobců a z nich lze dovodit, že navýšení cen výrobcem bylo oprávněné. Obdobně by tomu bylo i u ceny nájmu nebytových prostor, které měl stěžovatel v areálu výrobce pronajaty. Výrobce i stěžovatel si byli vědomi nezbytnosti navýšení cen, což by bylo obtížné v rámci užívaného fakturačního programu, a proto se dvakrát v roce ceny upravovaly opravnými daňovými doklady. Postup, jímž tak činili, byl možná nešikovný, ale i v tom případě mohl finanční úřad zjistit ceny obvyklé a porovnat je s cenami fakturovanými. Nezjištěním cen obvyklých a neuznáním navýšení cen postupoval správce daně v rozporu se zákonem a krajský soud se této otázce nevěnoval vůbec a rozebíral jen jiné okolnosti. Finanční orgány při daňové kontrole nezkoumají ceny. Nemohou neuznat smluvené ceny ani dodatečně navýšené ceny již dodaného zboží. Úhrada ceny za sjednané zboží, včetně úhrady nájmu nebytových prostor, je zjevně nákladem nutným k dosažení příjmu. Nejde-li o ceny regulované, nemohou je finanční orgány posuzovat, vyjma případu spřízněných osob. Důkazní břemeno však leží na finančním úřadu; ten musí prokázat, že se použité ceny liší od cen obvyklých. Úpravu cen pak mohou provést jen tak, že použité ceny změní na ceny obvyklé. Nic z toho se však v daném případě nestalo; finanční úřady neunesly své důkazní břemeno, na jehož základě by mohly v prokázané výši ceny změnit.

Jinak stěžovatel odkazuje na žalobu a její přílohy a soudní a správní spis. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného i Finančního úřadu v Hořicích a věc vrátil Finančnímu úřadu v Hořicích.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s odůvodněním rozsudku krajského soudu. K námitce neunesení důkazního břemene správcem daně poukazuje na skutečnost, že důkazní břemeno leželo podle § 31 odst. 9

daňového řádu na stěžovateli a ten byl tím, kdo jej neunesl. Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

Je třeba předeslat, že kasační stížnost je podle § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se účastník řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo, nebo osoba zúčastněná na řízení (dále jen "stěžovatel") domáhá zrušení soudního rozhodnutí. Podle § 110 odst. 1 s. ř. s. může Nejvyšší správní soud za splnění zákonných podmínek zrušit také pouze toto rozhodnutí soudu. Kasační stížnost proto nemůže směřovat proti správním rozhodnutím, ani se jí nelze domáhat jejich zrušení, či nařízení pokračování v kontrole. Stejně tak návrh, aby Nejvyšší správní soud věc vrátil k dalšímu řízení Finančnímu úřadu v Hořicích, nemá oporu v zákoně; pokud by byl v kasačním řízení zrušen rozsudek krajského soudu, musela by být věc vrácena k dalšímu řízení krajskému soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)

Kasační stížnost musí obsahovat důvody podle § 103 s. ř. s. směřující proti rozhodnutí krajského soudu; ty nemohou spočívat v odkazu na žalobu, neboť žaloba směřuje proti správním rozhodnutím, která byla krajským soudem přezkoumávána.

Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Stěžovatel namítl kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

K posouzení důvodnosti námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je třeba vycházet z rozhodné právní úpravy a z podstatných skutečností zjištěných ze správního a soudního spisu.

Dne 29. 5. 2007 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, mj. i daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. S předložením dokladů k výzvě správce daně se stěžovatel vyjádřil i k navýšení cen v r. 2004; uvedl, že nakupoval od dodavatele - společnosti Petřivý zboží, které uhrazoval prostřednictvím zápočtu záloh poskytovaných platbami předem či uhrazováním závazků prodávajícího. K tomu doložil smlouvu uzavřenou mezi nimi dne 27. 8. 2003, v níž je konstatováno, že se tak děje na základě předchozí smlouvy o obchodní spolupráci, uzavřené v r. 1996. V bodě II. Smlouvy bylo sjednáno, že s ohledem na navýšení ceny oken a dřevařských výrobků na trhu, DVO, spol. s r. o. částečně navýšila své prodejní ceny oken, změnily se ceny elektřiny a telefonů i obvyklé ceny nájemného (...), vnímají smluvní strany potřebu přiměřeně navýšit kupní ceny oken a výši nájemného a souvisejících služeb. Podle bodu III. Smlouvy budou smluvní strany realizovat záměr podle bodu II. tak, že minimálně jedenkrát do roka navýší jednorázově cenu nájmu a zboží, aniž by došlo k přímému rozpočítávání. „Navýšení navrhne a formou vystaveného daňového dokladu provede prodávající“. V bodu IV. Smlouvy si kupující vyhradil, aby toto navýšení nepřesáhlo výši poskytnutých záloh. Dále stěžovatel doložil zápis z valné hromady konané dne 12. 7. 1996, na níž přistoupil ke

smlouvám o obchodní spolupráci uzavřeným I. F. a společností Petřivý. Tato smlouva byla rovněž opatřena, včetně smlouvy o tichém společenství ze dne 30. 6. 1996; z ní je zřejmé, že společnost Petřivý byla tichým společníkem stěžovatele. K dotazům vzneseným správcem daně při ústním jednání dne 9. 8. 2007 stěžovatel sdělil dne 30. 8. 2008, že fakturami č. 040023 ze dne 30. 4. 2004 (360 000 Kč) a č. 040069 ze dne 15. 11. 2004 (650 000 Kč) byly navýšeny ceny tak, aby odpovídaly běžným cenám a poukázal na to, že zákon sice u spřízněných osob vyžaduje obvyklé ceny, nikoliv však obvyklou marži. V jeho případě ceny odpovídaly běžným cenám i po provedeném navýšení. Ceny byly placeny zálohově, dodávky byly hrazeny ze záloh započtením a stejně tak navýšení cen. Faktura z listopadu r. 2004 přitom byla vystavena po stornování předchozích faktur na zálohy, neboť pro konkurs dodavatele bylo zřejmé, že v dodávkách nebude pokračováno. Ve spise jsou založeny ceníky zdvojených oken zn. Revitex a dřevěných a balkónových dveří zn. Termostat-Z. K výzvě správce daně z 27. 9. 2007 navrhl stěžovatel výslech svědků a předložil smlouvu o pronájmu kanceláří, skladu a výrobních prostor uzavřenou dne 5. 7. 1996, vztahující se i na služby (elektrická energie, vytápění, telefonní linky, odesílání pošty) se společností Petřivý; cena za pronájem byla sjednána ve výši 10 000 až 20 000 Kč měsíčně jako paušál, který bude fakturovat pronajímatel a podnájemce s ním vysloví souhlas přijetím faktury. Dále předložil smlouvu uzavřenou dne 30. 8. 2003 se společností Petřivý rozšiřující předmět podnájmu na další prostory, včetně služeb s nimi spojených, s ujednáním o pravidelném placení dříve sjednaných částek včetně jednorázového navýše 4x ročně dle finančních možností tak jako u smlouvy ze dne 27. 8. 2003. Spis také obsahuje kopie faktur vystavených od července 2004 do listopadu 2004 na platby záloh společnosti Petřivý na dodávky výrobků vyskladněných v tom kterém měsíci. Ve spise je dále založen dobropis ze dne 15. 11. 2004 č. 040075 vystavený společností Petřivý na částku -650 000 Kč, jímž byly stornovány daňové doklady za platby předem a výše těchto plateb byly započítány k úhradě faktury – daňového dokladu za navýšení cen oken a nájemné a služby spojené s nájmem. Rovněž je zde uvedeno, že faktura byla v den vystavení započtena proti závazkům společnosti Petřivý (zálohovým platbám). V řízení byli slyšeni svědci A. S., V. G., M. K., M. H. a Z. Š., a to ke skladovým zásobám, případně i k účtování.

Ve zprávě o kontrole č. j. 8411/08/239930/4058, projednané dne 6. 3. 2008, je konstatováno, že stěžovatel a společnost Petřivý jsou spojené osoby, a proto mezi nimi měly být užívány ceny obvyklé mezi nezávislými osobami, ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ze sporných faktur správce daně akceptoval první navýšení cen fakturou č. 040023 ve výši 360 000 Kč, nikoliv však druhé navýšení cen na základě faktury č. 040069 ve výši 650 000 Kč. Tento závěr zdůvodnil tím, že od počátku spolupráce v r. 1996 vzrostly ceny o 17 % a v případě prvého navýšení nákupních cen byl prodej ziskový, kdežto v případě druhého navýšení nákupních cen se následný prodej stal ztrátovým (- 10,56 %). Mimo to, když společnost Petřivý ukončila výrobu kvůli konkurzu, měl stěžovatel zaplaceny značné zálohy na zboží, které již nemohlo být dodáno, a proto byly započteny na uvedené navýšení cen, v jehož důsledku si stěžovatel vytvořil ztrátu. Společnost Petřivý dodávala shodné výrobky i jinému odběrateli za stejné ceny jako stěžovateli, ovšem vůči tomuto dalšímu odběrateli cenu takto nenavýšila. Poukaz na předložené ceníky jiných firem odmítl správce daně s tím, že se jednalo o prodej za jiných podmínek (přímý prodej výrobci, nikoliv přes zprostředkovatele, jak tomu bylo u stěžovatele). Rozčlenění na navýšení cen výrobků a navýšení cen ostatních služeb nebylo na základě předložených

faktur možné. Tyto závěry se odrazily v dodatečném platebním výměru ze dne 10. 3. 2008 snížením daňové ztráty z -1 041 203 Kč na -886 697 Kč.

V odvolání stěžovatel jednak vznesl námitku proti ukončení daňové kontroly, jednak ve vztahu ke skutečnostem v kasačním řízení posuzovaným zpochybnil závěr finančního úřadu týkající se cen obvyklých, které tento řádně nezjišťoval. Žalovaný v odvolacím řízení stěžovatele písemně seznámil se svým zčásti odlišným hodnocením faktur č. 040023 a č. 040069 a dal mu možnost vyjádření. V odvolacím rozhodnutí pak zdůraznil, že správce daně nemohl porovnávat ceny výrobků s cenami nezávislých osob, neboť celková částka navýšení nebyla rozdělena na jednotlivé náklady (provozní a na pořízení výrobků). Žalovaný akceptoval předložené smlouvy, ovšem v důsledku nerozdělení dodatečně účtovaných částek a nesprávným zaúčtováním na účet 504 (prodané zboží) došlo ke zkreslení pořizovací ceny výrobků natolik, že je nelze považovat za prokázané. Tento závěr vztáhl k celkové částce navýšení 1 010 000 Kč s tím, že se podle jeho názoru jednalo o účelové finanční vyrovnání dosavadních záloh se společností Petřivý před jejím vstupem do konkursu a tudíž nebyly splněny podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Toto rozdílné posouzení se promítlo i do změny dodatečného platebního výměru. Posouzení cen obvyklých ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů označil žalovaný za nadbytečné, neboť nesouhlasil se správcem daně v závěru, že důvodem doměření daně je jejich nerespektování.

Ve vztahu ke kasačním námitkám, je třeba poukázat i na obsah žaloby. Ta stála zejména na nezjištění cen obvyklých mezi nezávislými osobami a na popření spojení mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem. Stěžovatel v ní zrekapituloval průběh řízení a v právních důvodech žaloby (část 3. žaloby) výslovně uvedl, že finanční orgány nesplnily povinnost vyplývající z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tedy zjistit ceny obvyklé a upravit ceny o takto zjištěný rozdíl. V části 4. žaloby pak poukázal na skutečnost, že rozúčtování navýšení cen zboží bylo v průběhu řízení zjištěno dožádaným Finančním úřadem pro Prahu 4, ovšem nebylo žalovaným použito. Stěžovatel v žalobě dále poukázal na nezbytnost nákladů a jejich řádné doložení smlouvami a daňovými doklady. Dále v žalobě poukázal na svá podání a vyjádření v průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení.

Krajský soud byl povinen a oprávněn zkoumat napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních námitek [§ 75 odst. 2, § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]; i ve vztahu k žalobě platí, že jí její obsah nelze určit odkazem na odvolání či jiná podání učiněná ve správním řízení.

Krajský soud v napadeném rozsudku tedy správně odmítl hodnocení podmínek § 23 odst. 7 zákona o daních příjmů, podle něhož se postupuje při odlišnosti cen uplatněných mezi spojenými osobami od cen uplatňovaných mezi osobami nezávislými. Žalovaný totiž v odvolacím, konečném, rozhodnutí podle tohoto ustanovení vůbec nepostupoval. Proto nebylo rozhodné ani spojení stěžovatele s jeho dodavatelem, a pokud krajský soud tuto žalobní námitku vyvrátil, učinil tak jen co do úplnosti argumentace ve vztahu k žalobě.

Toto spojení obchodních partnerů skutečně pro danou věc nebylo rozhodné, neboť dříve, než lze přistoupit k posouzení podmínek stanoveným v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí být zřejmé, že se jednalo o náklady ve smyslu § 24 odst. 1; jen u nich lze

zkoumat, zda odpovídají běžným obchodním vztahům. Proto je třeba odmítnout jako zcela nedůvodnou kasační argumentaci vytýkající nezjišťování cen obvyklých, neboť důvodem doměření daně nebylo, že by se od nich ceny uplatňované mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem odchylovaly. Tento závěr sice učinil finanční úřad, nebyl však převzat žalovaným v konečném rozhodnutí a ani soudem, zákonnost jehož rozsudku je v kasačním řízení zkoumána.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

Stěžovatel do nákladů zahrnul faktury č. 040023 a č. 040069 se shodným předmětem - navýšení cen oken a úhrad za nájmy kanceláří a skladových prostor, včetně podílu úhrad za telefony a spotřebu elektrické energie, a to vždy na jednu částku, která byla započtena proti závazkům. Nejen, že není provedeno rozčlenění na jednotlivé zboží či služby, ale není zde ani uvedeno, za jaké období se toto navýšení provádí; přitom v předchozích letech k němu nedocházelo. Zvýšení nákladů se logicky promítá i do ceny zboží, které stěžovatel dále prodával a pokud jde o navýšení zpětné, tak zřejmě do ceny zboží již prodaného. V daném případě není zjistitelné v jaké výši se konkrétně zvýšily ceny konkrétního zboží či služeb a v jaké výši se tedy zvýšení promítlo či mělo promítnout ve zdanitelných příjmech stěžovatele. Stěžovatel k výzvám správce daně nedoložil specifikaci těchto zvýšených nákladů a jejich vliv na jím dosahované zisky. U částky 360 000 Kč ani nelze dovodit, zda se jednalo o navýšení ceny dodávek již uskutečněných a v jakém období. U částky 650 000 Kč to lze dovodit ze skutečnosti, že šlo o druhou fakturu v témže roce a za situace, kdy další dodávky od tohoto dodavatele byly pro jeho konkurs vyloučeny. Tato výluka dalších dodávek naopak zpochybňuje účel předpokládaný v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy nezbytnost vynaložení za účelem zajištění, dosažení či udržení příjmů. Stěžovatel přes výzvy správce daně nedoložil specifikaci nákladů a neprokázal naplnění podmínek § 24 odst. 1 zákona. Poukazuje-li na skutečnost, že specifikace výdajů byla zjištěna dožádaným Finančním úřadem pro Prahu 4 a je ze spisu zjistitelná, není tomu tak. Dožádaný finanční úřad zjišťoval dodávky společnosti Petřivý společnosti BJ export, s. r. o., a vyslechl jejího jednatele (totožnou osobu s jednatelem stěžovatele). Tato zjištění, blíže rozepsaná v rozsudku krajského soudu, však pro posouzení specifikace předmětu označených faktur nepřinášejí ničeho.

Byl to stěžovatel, který v daňovém řízení uplatnil určité tvrzení o nákladech a byl to tedy stěžovatel, kdo byl podle § 31 odst. 9 daňového řádu povinen svá tvrzení obsažená v daňovém přiznání i k němuž byl následně vyzván správcem daně, povinen doložil. V tom však neuspěl – své důkazní břemeno neunesl. Kasační stížnost tedy i v té minimální části, v níž nesměřuje proti nezbytnosti zjišťování cen obvyklých (kterou nebylo namístě zkoumat), tedy není důvodná.

Proto byla kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodná zamítnuta.

Stěžovatel podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu náklady přesahující běžnou úřední činnost nevznikly.

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

V Brně dne 23. července 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu