

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **FISH MARKET a.s.**, se sídlem Rybářská 801, Třeboň, zastoupeného JUDr. Martinem Hájkem, advokátem se sídlem Revoluční 1003/3, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice ze dne 16. 8. 2011, čj. 2564/11-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 10. 2012, čj. 10 Af 104/2011 – 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci a právní posouzení věci krajským soudem

[1] Finanční úřad v Třeboni (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2006 do 30. 9. 2008 ve výši 956.340 Kč a současně mu sdělil povinnost uhradit penále ve výši 191.268 Kč. Daňovou kontrolou správce daně zjistil, že se žalobce zabývá mj. prodejem živých sladkovodních ryb a že marže při jejich prodeji

osobě spojené (obchodní společnosti KOLTER, a.s.) byla mnohem nižší než při prodeji jiným nezávislým osobám. Z toho důvodu začal zkoumat důvodnost rozdílu sjednaných prodejních cen ryb mezi žalobcem na jedné straně a nezávislými osobami a osobou ekonomicky propojenou na straně druhé. Při doměření daně žalobci aplikoval správce daně § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal, Finanční ředitelství v Českých Budějovicích však odvolání zamítlo.

[3] Žalobce následně napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Soud rozsudkem uvedeným v záhlaví žalobu zamítl. Uvedl, že v dané věci je sporné, zda kupní cena sjednaná mezi žalobcem a obchodní společností KOLTER a.s. ohledně prodeje ryb byla sjednána ve výši obvyklé ceny jako mezi nezávislými osobami. V daném případě totiž nebylo sporu o to, že se z pohledu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů jedná o osoby ekonomicky spojené, neboť žalobce se kapitálově podílel na základním jmění KOLTER a.s. 39%.

[4] Soud zdůraznil, že ke zjištění ceny obvyklé je nejpříhodnější porovnávací metoda spočívající ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných či alespoň obdobných podmínek; správce daně volil pro výpočet subjekty provozující stejnou distributorskou činnost ve stejném čase, přičemž vybíral dostatečné množství subjektů. Teprve poté, co správce daně shromáždil dostatečný vybraný soubor cen, přistoupil ke stanovení ceny obvyklé. Porovnáním zjistil, že se ceny sjednané se spojenou osobou lišily od cen sjednaných s nezávislými osobami. Soud se ztotožnil se žalovaným v tom, že považoval-li za podstatné zjištění ceny, za kterou žalobce ryby obchodoval, pak již je nadbytečné zjišťování ceny, za kterou tyto osoby dále zboží prodávaly. Není proto důležité, zda tyto osoby dále ryby zpracovávaly a nebo je pouze dodávaly do obchodní sítě. Podstatný je však ten jmenovatel, že ve všech srovnávaných případech se jednalo o distributory ryb v podstatně shodném objemu.

[5] Správce daně při kontrole zjistil, že množství odebraných ryb u vybraných distributorů nemělo vliv na cenu zboží (např. odběratel Human nakoupil 4,8 t ryb kapra živého šupinatého za 45,23 Kč na 1 kg, obchodní společnost Schultheiss GmbH zakoupila 27 t v daném období za 46,1 Kč/1kg. Tvrzení, že by společnost KOLTER odebírala přebytky ryb a proto jí byla účtována nižší cena, žalobce neprokázal, žádný důkaz o prodeji se slevou nebyl předložen ani ze správního spisu nikterak neplyne. S tímto hodnocením se krajský soud ztotožnil.

[6] Rovněž tak se soud ztotožnil se závěrem, kdy se správce daně soustředil na porovnání cen ve vztahu k distributorům, jejichž činnost je zaměřena na velkoobchodní prodej ryb; jednalo se o distributory z Německa, Polska, Maďarska a Francie. I z tohoto vzorku je zřejmé, že existuje odchylka mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými u nezávislých osob. Žalobce správcem daně sdělené pochybnosti ohledně rozdílu cen nevyvrátil.

[7] K listinným důkazům předloženým žalobcem soudu až v průběhu soudního řízení soud uvedl, že k nim nemůže přihlížet, neboť musí vycházet ze stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[8] Žalobce podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. Nejprve zrekapituloval průběh daňového i soudního řízení a zdůraznil, že správcem daně zvolená kriteria určení ceny sjednané za stejných nebo obdobných podmínek nevedla ke spolehlivému a objektivnímu závěru. V úvahu tak měly být vzaty odlišnosti regionů; je třeba brát v úvahu shodnost ekonomických podmínek v rámci Evropské Unie. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 6 A 75/2002 - 68 a poukázal na nesprávný závěr krajského soudu, který v něm uvedené názory odmítl v dané věci aplikovat.

[9] Obchodní společnost KOLTER a.s. odebírá od žalobce veškeré zbytkové ryby, které se mu nepodařilo prodat jinde; tato společnost odebírá 50% zbytkové produkce kapra šupinatého. Správce daně nevzal v úvahu strukturu odběrů jednotlivých odběratelů.

[10] Pokud soud argumentuje na vzorcích odběrů společností Human a Schultheiss, GmbH, že množství odebraného zboží nemá vliv na výši ceny, pak tato úvaha je špatná. Množství odebraného zboží má vliv na jeho cenu a to zejména i s přihlédnutím ke složení struktury odebíraných výrobků. Odběratel Human odebírá od žalobce i jiné zboží než kapra šupinatého (např. i velký podíl polotovarů a výrobků z ryb), kdežto Schultheiss, GmbH odebírá výlučně živé ryby.

[11] Neprovedením srovnávací analýzy cen uplatňovaných v dodávkách pro organizace Slovenského rybářského svazu jako důkazu v daňovém řízení správce daně porušil § 92 odst. 2 daňového řádu.

[12] V průběhu celého řízení tak nebylo řádně prokázáno, že cena sjednaná mezi žalobcem a společností KOLTER a.s. nebyla obvyklá a byla tak v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[13] Závěrem žalobce vytkl krajskému soudu, že odmítl provést navržené důkazy a odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. V ní opakovaně soud vyslovil, že soudní řízení správní je ovládáno zásadou plné jurisdikce. Není proto nutné, aby navrhované důkazy byly uplatněny již ve správním řízení, a postačí, jsou-li nabídnuty k prokázání tvrzení až soudu. Navrhl tedy, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě; na závěrech zde vyslovených setrval.

III.
Právní názor Nejvyššího správního soudu

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Podstatou kasační stížnosti je zodpovězení sporu, zda kupní cena sjednaná mezi žalobcem a s ním ekonomicky spojenou obchodní společností KOLTER a.s. ohledně prodeje ryb byla sjednána ve výši obvyklé ceny jako mezi ostatními nezávislými osobami a pokud nikoliv, zda žalobce tento rozdíl v cenách uspokojivě doložil.

[18] V daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Touto problematikou se již Nejvyšší správní soud komplexně zabýval v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace ustanovení § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů. Správce daně však může úpravu základu daně provést teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup.

[19] Zmíněné ustanovení normuje, že „*liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*…“.

[20] V první řadě tedy musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému či personálnímu. Tato skutečnost však není v dané věci předmětem sporu.

[21] Pro posouzení, zda správce daně při úpravě základu daně respektoval naplnění podmínek daných § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, vycházel soud z následujících tezí a východisek.

[22] V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že aby mohl správce daně provést srovnání, musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé.

[23] Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je existence rozdílu mezi cenami. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci zkoumaných osob nebo samotného daňového subjektu.

[24] Pro zjišťování „obvyklosti" ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81) - referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy.

[25] Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).

[26] I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz též rozsudek NSS čj. 7 Afs 74/2010 – 85) vysvětlit a též doložit.

[27] V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů, opět daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Je tedy nyní na daňovém subjektu, aby vzniklý a správcem daně zjištěný a odůvodněný rozdíl cen prokázal. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu.

[28] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalovaný vybral k porovnání cen a zjištění obvyklosti cen na relevantním trhu (trh distributorů ryb – konkrétně živého kapra šupinatého I. třídy jakosti) vzorek obchodníků, kteří rovněž se žalobcem obchodovali, nebyli však ekonomicky vzájemně spjati. Správce daně vyšel ze zjištění, že žalobce je výhradním prodejcem živých ryb ve skupině, plní funkci výhradního distributora. Přibližně 75 % produkce ryb je exportováno do evropských států (Slovensko, Rakousko, SRN, Francie, Itálie, Maďarsko, Polsko), zbývající produkce se uplatní na domácím trhu.

[29] Princip zkoumání tržního odstupu byl zaveden do české legislativy již v roce 1996 právě zmíněným § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Předmětem zkoumání podle Směrnice OECD o převodních cenách (z r. 1995) jsou řízené transakce, jejich ocenění a rozdělení zisku z nich plynoucích mezi sdružené podniky. Základem pro uplatnění principu tržního odstupu je provedení tzv. srovnávací analýzy, kdy je nutné najít k řízeným transakcím srovnatelné nezávislé transakce.

[30] Tradiční transakční metody se dále rozdělují na metody přímé a nepřímé. Mezi přímé metody patří metoda srovnatelné nezávislé ceny. Tuto metodu lze aplikovat v případě, kdy je možné ke zkoumané řízené transakci najít transakci nezávislou, která je srovnatelná. Jelikož pro řadu zkoumaných transakcí realizovaných mezi spřízněnými subjekty neexistuje obdobná nezávislá transakce, nelze tuto přímou metodu vždy aplikovat a je nutné použít některou z nepřímých metod.

[31] K určení srovnatelnosti cen použil v nyní posuzovaném případě správce daně metodu „porovnatelné ceny“, tzv. metodu CUP (comparable uncontrolled price method). Jedná se o preferovanou srovnávací metodu, která se používá u transakcí, kde je plně srovnatelný (totožný) výrobek - běžně obchodovaná komodita, kterou zkoumaný podnik prodává jak spřízněným podnikům, tak podnikům nezávislým. Podstatným prvkem je tak totožnost prodávaného výrobku či zboží.

[32] Správce daně analyzoval strukturu odběratelů žalobce – distributorů, kteří v kontrolovaném období odebírali stejné zboží; zjistil, že ve srovnatelném objemu realizovaly se žalobcem tržby společnosti Schultheiss GmbH (SRN), Bihl Raymond + Cie (Francie), TEHAG (Maďarsko), Human Inh. Paulus – Fischgrosshandlung (SRN), GYORI „ELORE“ HALÁSZATI TZS (Maďarsko). Zjistil, že objemu realizovaných obchodů mezi žalobcem a společností KOLTER a.s. se blíží nejvíce společnost Schultheiss GmbH (SRN). Správce daně tak vybral šest nezávislých subjektů odebírajících od žalobce zcela shodný produkt ve sledovaných obdobích. Výsledkem bylo nalezení cenového intervalu, ve kterém se pohybovaly sjednané ceny za kg odebraného totožného produktu ve sledovaném období u nezávislých odběratelů a porovnání s cenou sjednanou s osobou závislou-KOLTER a.s.

[33] K žalobcovu tvrzení, že sjednanou cenu se společností KOLTER a.s. ovlivňuje nízká cenová hladina na Slovensku, žalovaný argumentoval zcela srovnatelnou cenovou hladinou např. v Maďarsku, odkud byli vybráni tři distributoři do srovnávacího vzorku. Nadto cenová hladina v jednotlivých zemích není podstatná, podstatná je výše ujednání ceny mezi různými nezávislými osobami, za kterou tito odběratelé od žalobce produkt

nakupovali (nerozhodné proto je, za jakou cenu jej potom dále na trhu prodávali). S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Nadto porovnáním nákladových a výnosových účtů těchto osob správce daně zjistil, že v kontrolovaném období byla marže žalobce při prodeji ryb spojené osobě - společnosti KOLTER, a.s. výrazně nižší (1,71%), nežli při prodeji jinému nezávislému odběrateli Schultheiss, GmbHP (11,62%); marže společnosti KOLTER a.s. byla naopak u realizovaných obchodů produktů dodaných žalobcem 59% (i tato zjištění podporují závěr žalovaného, že osobě spojené s žalobcem plynuly obchodní výhody, ačkoliv toto zjištění správce daně nevyužil jako důkaz, ale stalo se počátečním důvodem pátrání, zda případné rozdíly ve sjednaných cenách existují).

[34] Pokud žalobce jak v žalobě, tak i v kasační stížnosti opakuje, že pro rozdílnost struktury odběrů nelze srovnávat společnosti KOTLER a.s. a společnost Schultheiss, GmbHP a společnosti Human a Schultheiss, GmbHP a byl proto zvolen neodpovídající vzorek obchodníků, pak této argumentaci soud nepřisvědčil. Naopak, žalovaný i krajský soud jasně vyložili, že společnosti Schultheiss, GmbHP a KOLTER a.s. nakoupily od žalobce téměř shodné množství ryb, v tomto ohledu byly srovnatelnými a proto již není rozhodné, s jakými dalšími produkty (nyní nesrovnávanými) společnosti navíc obchodovaly.

[35] Soud se ztotožnil i s popřením nutnosti srovnávání ekonomických podmínek trhu, neboť žalovaný považoval za podstatné právě zjištění prodejní ceny zboží vůči odběratelům. Za jaké ceny pak dále tito odběratelé případně zboží prodávali, již ze zkoumaného pohledu není relevantní. Je jistě představitelné, že na ekonomicky slabším trhu tito odběratelé (nezávislé osoby) nebudou mít z navazující obchodní činnosti takové zisky, jako by měli na trhu zdatnějším či zdatném. Následné ekonomické chování těchto osob však nemá vliv na zvolený vzorek distributorů, kteří od žalobce nakupovali srovnatelný objem zboží a nemá ani vliv na úvahu a zjištění, k nimž správce daně dospěl při zjišťování srovnatelnosti prodejní ceny. Správcem daně zvolená srovnávací metoda (CUP) ani nebere tyto informace v úvahu.

[36] Nejvyšší správní soud na tomto místě rovněž připomíná, že volba kriterií pro posouzení „obvyklosti“ cen je správní úvahou; v rozhodnutí ze dne 11. 2. 2004, čj. 7 A 72/2001 – 53, publikovaném na www.nssoud.cz, jehož právní závěry tam vyslovené jsou aplikovatelné i na nyní posuzovaný případ Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat*. [...] *Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu* [...].“ Nevymyká-li se správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenahrazuje ji svojí úvahou.

[37] První otázku, zda správce daně unesl důkazní břemeno při konstatování rozdílu mezi cenami sjednanými s osobami nezávislými a osobou ekonomicky spojenou hodnotí Nejvyšší správní soud za logicky správními orgány zodpovězenou. Z popsané rekapitulace (i obsahu správního spisu) je zřejmé, že správce daně zjistil vhodnou srovnávací metodou

(jejíž požadavky naplnil) na zvoleném vzorku obchodníků interval cen, které byly sjednány s nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za existence shodných či obdobných podmínek, vyčíslil rozdíl mezi sjednanými cenami mezi osobou spojenou a ostatními nezávislými obchodníky na relevantním trhu, seznámil žalobce s takto zjištěným rozdílem sjednaných cen s osobou závislou.

[38] Zbývá tedy zodpovědět druhá z otázek, kterou je spolehlivé doložení důvodnosti zjištěného rozdílu v cenách sjednaných mezi těmito osobami. Podařilo-li by se žalobci vysvětlit a též spolehlivě doložit proč k uvedenému rozdílu při sjednávání cen přistoupil, neměl by správce daně prostor k navýšení rozdílu základu daně oproti základu daně tvrzenému žalobcem v daňovém přiznání.

[39] Správce daně skutečně dal žalobci prostor pro vysvětlení, resp. spolehlivého doložení tohoto rozdílu (výzva ze dne 8. 12. 2010, čj. 278527/10/077540301189).

[40] Na výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 21. 12 2010, rozdíl ve zjištěných cenách však spolehlivě nedoložil; žalobce ostatně ani netvrdí, že by správcem daně zjištěný rozdíl v cenách spolehlivě doložil.

[41] Pokud žalobce namítá, že cena prodávaných produktů sjednaná se společností KOLTER a.s. byla oproti ostatním odběratelům nižší proto, že tato společnost odebírala i takové ryby, které by byly jinak neprodejné na jiných trzích, pak toto tvrzení se žalobci nepodařilo nikterak prokázat (jak ostatně uvedl žalovaný i soud). Ve správním spise nebyl nalezen žádný důkaz o tom, že by byly prodávány této společnosti podřadné ryby anebo bylo prodáváno zboží s jakoukoliv slevou. V tomto bodě soud uzavírá, že důvodnost rozdílu cen, zjištěných správcem daně mezi různými distributory na jedné straně a společností KOLTER na straně druhé, se žalobci nepodařilo doložit.

[42] Soud odmítá rovněž důvodnost žalobcovy námitky, že správce daně i soud měli zohlednit závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, čj. 6 A 75/2002 - 68, neboť se podle žalobcova přesvědčení jednalo o totožný případ. Tento názor však kasační soud nesdílí. V citovaném rozsudku soud konstatoval, že správce daně nemohl využít při zkoumání řízené transakce metodu „porovnatelné ceny“ (CUP), protože nenalezl shodný výrobek v rámci relevantního trhu, ale využil srovnávací metody „nákladů a přirážky“ (COST+). Touto metodou jsou celkové náklady spojené s tvorbou a prodejem výkonu, upraveny o přiměřenou hrubou marži (ziskovou přirážku). Celkové náklady tak představují náklady, které vynaložil dodavatel v souvislosti s produktem, který dodává příbuznému kupci (jinému podniku), včetně připočtení adekvátní přirážky na pokrytí přiměřeného zisku s ohledem na vykonávané funkce a podmínky trhu. Touto metodou tak musí být analyzovány rozdíly mezi řízenými a nezávislými transakcemi, které mají dopad na výši přirážky, aby se určilo, které úpravy je třeba u příslušné přirážky nezávislé transakce provést. Závěry o nesrovnatelnosti dosahované marže na různých zahraničních trzích odrážely výsledky zjištěné zvolenou srovnávací metodou. Právě pro užití odlišné metody pro zjištění řízenosti transakce (v nyní posuzované věci se výše marže na jednotlivých trzích vůbec nezkoumala) nelze závěry z tohoto rozsudku aplikovat na věc nyní posuzovanou.

[43] Poslední žalobcovou výtkou je nesprávný postup soudu, jestliže odmítl přihlédnout k listinným důkazům předloženým v soudním řízení. Jimi hodlal žalobce prokázat odlišné cenové hladiny na různých trzích, za které lze na těchto trzích prodávat zboží stěžovatele odběratelům. Žalobce namítá, že vzhledem zákonem aprobované zásadě plné jurisdikce, nemohl soud provedení důkazů odmítnout s tím, že je měl žalobce předložit dříve správním orgánům.

[44] Judikatura Nejvyššího správního soudu se k dané problematice již vyjadřovala. V rozsudku ze dne 21. 6. 2006, čj. 1 As 42/2005 - 62 soud uvedl, že „*právní závěr soudu, že nemůže provést důkazy navržené žalobcem v žalobě, pokud jejich provedení žalobce nenavrhnul již v průběhu správního řízení, je v rozporu s principem plné jurisdikce*“. Tyto závěry platí bezezbytku ve všech typech řízení, kde je uplatňována vyšetřovací zásada, tedy tam, kde je na správním orgánu, aby sám zjistil a na jisto postavil skutkový stav, z něhož poté bude ve svých závěrech vycházet.

[45] Odlišná však může být situace v řízeních, kde naopak důkazní břemeno tíží účastníka takového řízení a správní orgán posuzuje, zdali je účastník řízení unesl a právě z takového stavu pak činí správní orgán svoje závěry. Typickým řízením, přenášejícím v podstatné míře důkazní břemeno na účastníky, je řízení daňové, které v mnohých ohledech není založeno na zásadě vyšetřovací (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, nebo ze dne 31. 5. 2011, čj. 5 Afs 70/2010 - 93). Tento stav zohlednil rovněž kasační soud v rozsudku ze dne 21. 6. 2006, čj. 1 As 42/2005 - 62, kde uvedl, že „*při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a jednak zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud 1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a 2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.*“

[46] Závěr krajského soudu v nyní posuzované věci tedy není správný jen v tom ohledu, pokud výslovně v rozsudku sdělil, že žalobcem navržené důkazy nemůže vzít v úvahu, neboť zásadně vychází ze stavu, který tu byl v době rozhodování správním orgánem; jedině tak může posoudit správnost či vadnost jeho postupu a jeho rozhodnutí. Na druhou stranu však žalobce nabízel pouze důkazy, jimiž hodlal prokázat odlišné cenové hladiny na různých trzích, za které lze na těchto trzích prodávat zboží. K tomuto okruhu tvrzení však soud jednoznačně vysvětlil a popsal (str. 7, 8 a 9 rozsudku), že není rozhodné, za jakou cenu se na různých trzích dále prodávalo zboží dodané žalobcem jednotlivým distributorům, ale rozhodné je pouze to, za jakou cenu žalobce prodával na jedné straně totožné zboží svým odběratelům, kteří tvořili skupinu osob ekonomicky nezávislých na žalobci a na straně druhé osobě závislé (KOLTER a.s.). Znamená to, že soud v textu rozsudku vysvětlil, proč považuje danou situaci za dostatečně prokázanou; v této situaci nesprávná úvaha soudu o nemožnosti provádět dokazování nemá proto vliv na zákonnost rozsudku.

[47] Z důvodů shora uvedených se proto Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje se závěry žalovaného i soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k doložení důvodu rozdílnosti cen, a proto mu byla zcela v souladu se zákonem daňová povinnost předmětných zdaňovacích období doměřena. Žalovaný i soud popsali, proč a z jakých důkazů vycházeli a proč mají za to, že stěžovatel svoje tvrzení ohledně prokázání základu daně a daně z příjmů právnických osob zdaňovacího období roku 2007 neprokázal.

IV.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[48] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[49] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 23. ledna 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu