



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **E., spol. s r. o.**, zastoupené JUDr. Pavlem Vyroubalem, advokátem se sídlem Palackého 168, 755 01 Vsetín, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutím ze dne 20. 6. 2002, č. j. 6157/2001/FŘ/120 a č. j. 6154/2001/FŘ/120, o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2004, č. j. 30 Ca 222/2004-28 a č. j. 30 Ca 263/2002-38,

t a k t o :

- I.** Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 AfS 62/2005 a 1 AfS 63/2005 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 AfS 62/2005.
- II.** Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III.** Žalobkyně **ne má** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 6. 2001 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998, vydaným pod č. j. 140484/01/303917/9368, doměřil Finanční úřad ve Zlíně žalobkyni daň ve výši 266 700 Kč. Dodatečným platebním výměrem z téhož dne na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999, vydaným pod č. j. 140613/01/303917/9368, pak tentýž správce daně doměřil žalobkyni daň ve výši 413 000 Kč. Odvolání žalobkyně proti těmto platebním výměrům zamítl žalovaný svými rozhodnutími ze dne 20. 6. 2002.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutím žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně. Usnesením ze dne 12. 8. 2004 vyloučil krajský soud žalobu proti jednomu z napadených rozhodnutí k samostatnému řízení; dvěma rozsudky ze dne 3. 11. 2004 pak obě žaloby zamítl. V odůvodnění odmítl námitku žalobkyně, podle níž žalovaný nesprávně zhodnotil předložené důkazy a neuznal provizi vyplacenou panu S. coby obchodnímu zástupci žalobkyně jako výdaj k dosažení či udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ačkoli jen díky obchodnímu zástupci se žalobkyni dařilo prodávat své výrobky za vyšší ceny než konkurenční společnosti. Krajský soud stejně jako žalovaný dospěl k závěru, že se žalobkyni nepodařilo prokázat přímou a konkrétní souvislost provize vyplacené obchodnímu zástupci se svým podnikáním, resp. s úspěšným obchodním vztahem ke společnosti S. R. G. & C. K. – B. (dále jen „německý odběratel“); provize byla tedy do výdajů zahrnuta neoprávněně a správce daně důvodně doměřil žalobkyni daň.

Proti rozsudkům Krajského soudu v Brně podala žalobkyně včas kasační stížnosti z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního, tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem a pro vady řízení před správním orgánem. Žalobkyně předně namítla, že skutková podstata, z níž vycházel žalovaný, nemá oporu ve spisu a je v rozporu s fakturami vystavenými německým odběratelem, které jsou zde založeny: správce daně totiž kalkuloval s cenou kontejnerů prodávaných žalobkyní ve výši 5256 DM (tvrzení žalobkyně ze dne 13. 4. 2001), ačkoli v posuzovaných případech byly kontejnery prodány za cenu 7500 DEM (resp. 7900 DEM). Takový výpočet žalobkyni výrazně poškodil: ačkoli existuje významný rozdíl mezi „ceníkovou cenou“ podle nabídkového listu žalobkyně (již uváděných 5256 DEM) a „prodejní cenou“, která byla v konkrétním případě skutečně fakturována a zaplacená (5950 DEM, resp. 7950 DEM, což je částka vzniklá přičtením provize ve výši 2000 DEM k ceníkové ceně), správce daně pracoval pouze s cenami ceníkovými. Od těchto cen odčítal náklady na dopravu a na servis, i když měl tyto položky odčítat od cen prodejních: jelikož tak neučinil, vyznělo srovnání prodejních cen žalobkyně a společnosti S. O. pro žalobkyni nepříznivě.

Samotným srovnáváním cen, které jednotliví dodavatelé určují v rámci své obchodní politiky, nelze jistě dokázat sporný výdaj; to však platí jen v jistých mezích. Rozdíly v cenách jednotlivých dodavatelů činí nejvýše 20 %; prodejní ceny žalobkyně však v posuzovaném období byly vyšší o 33 % a takto značné zvýšení svědčí právě o tom, že do ceny byla kalkulována provize obchodního zástupce. Správní orgány však k této skutečnosti nepřihlédly, a krajský soud tím, že se s nimi ztotožnil, nesprávně posoudil otázku uznatelnosti daňového výdaje.

Žalobkyně ještě dodala, že německému odběrateli dodávala již od roku 1995; ceny jejích dodávek do roku 1997 byly vždy jednotné a byly o něco málo vyšší než ceníková cena. V důsledku činnosti pana S. však začaly být výrobky žalobkyně od roku 1998 dodávány též do nově zřizovaných komunálních sběrných středisek, a fakturované ceny byly proto zvýšeny o provizi ve výši 2000 DEM. Přímá dodávka výrobků do SRN nebyla možná a zboží muselo být dodáno prostřednictvím německého subjektu. Proto existovaly dvě prodejní ceny – cena 5950 DEM při dodávkách kontejnerů přímo pro potřeby německého odběratele, a cena 7950 DEM v případech, kdy k dodávce vedla činnost obchodního zástupce.

Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené rozsudky Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem zejména zdůraznil, že žalobkyně zakládá svou argumentaci na jednotlivých krocích a vyjádřeních správce daně vytržených z kontextu a zpochybňuje skutečnosti, které v daňovém řízení sama uvedla. Přehlíží přitom podstatný závěr krajského soudu, podle něž nelze srovnáváním cenových a dodacích podmínek konkurenčních dodavatelů prokázat činnost obchodního zástupce, a tedy ani daňovou uznatelnost částky, která mu byla vyplacena jako provize. Kasační stížnosti by proto měly být zamítnuty.

Nejvyšší správní soud nejprve sloučil obě věci ke společnému projednání; poté přezkoumal napadené rozsudky a shledal, že kasační stížnosti nejsou důvodné.

Žalobkyně vytýká žalovanému, že své výpočty založil na tzv. ceníkových cenách, a nikoli cenách prodejních, o nichž vypovídá obsah správního spisu; tento nesprávný postup pak podle žalobkyně byl hlavní příčinou, pro niž nebyla provize vyplacená panu S. uznána jako daňový výdaj. V tom se však žalobkyně mylí: výpočet úhrnných nákladů na servisní práce, k němuž tato námitka směřuje, byl jen dílčím zjištěním. Toto dílčí zjištění nijak nepodpořilo tvrzení žalobkyně, ovšem zároveň jistě nepředurčilo výsledek celého daňového řízení: ten vzešel až ze souhrnu všech provedených důkazů. Žalobkyni zpochybňované výpočty navíc byly provedeny v návaznosti na srovnávání jejích cen s cenami konkurenční společnosti S. O., které správce daně provedl k jejímu vlastnímu návrhu. Žalobkyně sama poukazovala na rozdíly mezi ní a společností S. O. co do ceníkových cen, a nijak se nezmínila o případných rozdílech mezi oběma společnostmi v cenách prodejních, tedy skutečně fakturovaných. Především ale takové srovnávání cen nemohlo samo o sobě prokázat ani to, že sporné částky byly poskytnuty panu S. jako provize za činnost obchodního zástupce, natožpak to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů; pouze současné splnění obou těchto kritérií je podmínkou pro to, aby si daňový subjekt mohl výdaj odečíst ze základu daně.

Samotnou existenci výdaje ve formě určitých peněžních plnění ve prospěch pana S. nelze vyvrátit; jisté však už není to, že příjemce platby vykonával jako protiplnění činnost obchodního zástupce, jak tvrdí žalobkyně. Toto tvrzení je zpochybněno četnými okolnostmi: těmi jsou smlouva mezi žalobkyní a panem S. předložená ve dvou různých zněních, k níž je jako příloha připojen ceník s neodpovídajícím datem, vzájemně rozporná tvrzení žalobkyně o způsobu výpočtu výše provize (jednou jako procentní částka z celkového objemu obchodů, jednou jako rozdíl mezi ceníkovou a prodejní cenou v každém jednotlivém případě), a též skutečnost, že žalobkyně je schopna doložit podrobnosti jen o obchodním vztahu přímo s německým odběratelem, nikoli též s panem S. Charakteristickým projevem vztahu obchodního zastoupení, jehož existenci hodlali žalobkyně a pan S. mezi sebou založit smlouvou ze dne 15. 3. 1998, je přitom poměrně úzké sepětí obou smluvních stran a nutnost časté vzájemné komunikace. Zastoupený je povinen poskytovat zástupci podklady a pomůcky nutné k výkonu jeho činnosti; obchodní zástupce zase musí informovat zastoupeného o skutečnostech souvisejících s uzavíráním obchodů. Žádné bližší okolnosti obchodního styku mezi žalobkyní a panem S. však nevyšly v daňovém řízení najevo, a žalobkyně se ani nepokoušela blíže specifikovat tento vztah a činnost svého smluvního partnera. Daňové subjekty jsou nepochybně svobodné v tom, jak upravit své smluvní vztahy, a nikoho nelze nutit, aby své úkony v obchodním styku zachycoval písemně a aby uchovával listiny a záznamy, které by mohly prokázat skutečný výkon práv a povinností ze smlouvy; ten, kdo vstupuje do neformálních vztahů, však nese i riziko, že se při budoucím dokazování v daňovém řízení octne v důkazní nouzi, která pro něj bude mít nepříznivé daňové dopady. Tak tomu bylo i u žalobkyně.

Jakkoli tedy žalobkyně podle dokladů založených ve spisu vyplácela panu S. peníze, nesvědčí to o tom, že za to též obdržela protihodnotu ve formě zprostředkovaných obchodů, resp. že její obchodní spolupráce s německým odběratelem v letech 1998 a 1999 vzešla do značné míry ze zprostředkovatelské činnosti pana S. Za této situace je pak vyloučeno, aby platby panu S. byly považovány za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ekonomická argumentace, v níž žalobkyně opětovně srovnává ceny své a ceny společnosti S. O. (jakkoli se v pozdější fázi daňového řízení vyjádřila o takovém srovnávání jako o nevhodném), jakož i obecněji komentuje dodací podmínky jednotlivých společností, jejich obchodní politiku a běžné cenové odchylky, je pro posuzovanou právní otázku nevýznamná, neboť nijak nevypovídá o obsahu a rozsahu činnosti, kterou pan S. vykonával pro žalobkyni. Je k tomu ale nutno říci, že výrazně vyšší cena rozhodně nesvědčí o tom, že je v ní zahrnuta provize obchodního zástupce: nanejvýš je to jedno z možných vysvětlení, k němuž se ale správce daně nemůže přiklonit, není-li důkazně podpořeno, a není-li tak výrazně zvýšena jeho hodnověrnost ve vztahu k jiným možným vysvětlením.

Ostatně je zvláštní, že německý odběratel platil za totéž zboží ve stejném období dvě různé ceny. To, zda v obchodním vztahu mezi odběratelem a dodavatelem bude působit zprostředkovatel, určila žalobkyně jako dodavatel; bylo pak na ní, aby též nesla náklady činnosti zprostředkovatele. Cílem odběratele zboží je získat zboží v řádné kvalitě a za výhodnou cenu a je mu lhostejný způsob, jakým mu zastupovaný (dodavatel) nabídne uzavření smlouvy; jistě však jej k další obchodní spolupráci nepodněcují takové transakce, jejichž projednávání samo podstatně zvyšuje cenu dodávaného zboží. Žalobkyně argumentuje ekonomickými parametry trhu a obchodní politikou tržních subjektů a zdůrazňuje přitom, že udržení obchodní spolupráce s německým odběratelem i v letech 1998 a 1999 bylo možné jen díky činnosti pana S.; po jejím ukončení si německý odběratel našel jiného dodavatele, zjevně poskytujícího zboží za výhodnějších podmínek. Z ekonomického hlediska není ale zřejmé, proč by právě v důsledku tvrzené činnosti pana S. měl být odběr zboží od žalobkyně pro německého odběratele výhodný: kromě případů, kdy bylo zboží dodáváno za běžnou prodejní cenu (5950 DEM), se tu totiž vyskytovaly i obchodní případy, které podle žalobkyně sjednal pan S. a v nichž byla cena téhož zboží pro odběratele vyšší o 33 % (údajnou provizi). Měla-li by být tato částka provizí, znamenalo by to, že náklady na obchodního zástupce nesl fakticky odběratel, nikoli žalobkyně jako dodavatel: vždyť průměrný zisk žalobkyně byl zahrnut již v ceníkové ceně 5256 DEM, tím spíše pak v běžné prodejní ceně 5950 DEM, za niž pravidelně získával zboží i německý odběratel. V případech, kdy do vztahu mezi žalobkyní a německým odběratelem údajně vstupoval pan S., tedy žalobkyni nevznikaly náklady vyšší než v případech, kdy dodávala zboží bez prostředníka: provizi ve výši 33 % z ceny totiž pokryla právě částka, kterou jaksí navíc k běžné ceně poskytl německý odběratel.

Na některých fakturách vystavených žalobkyní pro německého odběratele jsou tedy vskutku uvedeny prodejní částky ve výši 7950 DEM. Jakkoli z toho lze dovozovat, že žalobkyně požadovala právě tuto částku a německý odběratel ji zaplatil (jeho ekonomická motivace k takovému jednání přitom zůstává nejasná), nemá tato skutečnost žádnou souvislost s tím, zda se skupina těchto obchodních případů v letech 1998 a 1999 uskutečnila v příčinné souvislosti s činností pana S.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasačních stížnostech nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnosti jako nedůvodné. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci

úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasačních stížnostech žádné náklady nevznikly.

Na okraj a bez souvislosti s meritorním posouzením této věci je ještě zapotřebí vyjádřit se k postupu Krajského soudu v Brně, který usnesením ze dne 12. 8. 2004 vyloučil žaloby proti dvěma rozhodnutím žalovaného k samostatnému projednání přesto, že žalobkyně proti nim brojila totožnými argumenty, a sepsala je proto v jediném podání. Jako důvod takového počínání uvedl krajský soud v odůvodnění usnesení jednak to, že předmětem soudního přezkumu vedeného podle soudního řádu správního je vždy posouzení zákonnosti konkrétního rozhodnutí správního orgánu, jednak to, že společné projednání obou věcí, které žalobkyně napadá jediným podáním, není vhodné. Oba tyto důvody jsou však pomýlené a svědčí o nepochopení smyslu zásady ekonomie řízení.

Prvý důvod vůbec popírá existenci a účel procesního institutu spojování věcí upraveného v § 39 odst. 1 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení může předseda senátu spojit ke společnému projednání samostatné žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí. Tím spíše by pak měly být společně projednávány věci, v nichž žalobce sice napadá více než jedno rozhodnutí, ovšem činí tak formálně jedinou žalobou, protože uplatňuje proti všem rozhodnutím tytéž výtky. Jde-li o podobný případ jako případ žalobkyně – tj. jediné žalobní podání směřující proti více rozhodnutím se souvisejícím skutkovým základem – má tím soud vlastně usnadněnu práci: věci jsou dále projednávány společně v souladu s vůlí žalobce a se smyslem ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s., aniž by soud musel o takovém postupu rozhodovat zvláštním usnesením. Pokud by však první argument krajského soudu, jímž je jedinečnost konkrétního správního rozhodnutí, byl v praxi naplňován důsledně, nemohlo by se citované ustanovení ve své druhé hypotéze („*Samostatné žaloby...proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí...*“) uplatnit nikdy a bylo by v zákoně nejen zbytečné, ale vypovídalo by též o pochybení zákonodárce, který si neuvědomil, že žaloba směřuje vždy proti konkrétnímu rozhodnutí. Tak tomu ovšem není: chyba není na straně zákonodárce – ostatně ustanovení o spojování věcí bývá tradiční součástí procesních řádů – nýbrž na straně krajského soudu.

Skutečnost, že správní soud vždy posuzuje zákonnost jednotlivého správního rozhodnutí, nijak nebrání tomu, aby se o žalobách proti těmto jednotlivým rozhodnutím vyslovil společným rozhodnutím, pokud spolu správní rozhodnutí skutkově souvisejí a jsou proti nim vznášeny podobné nebo dokonce zcela shodné námitky. Při úvaze o možném společném projednávání věcí by soud měl přihlédnout zejména k obsahu žalobního podání. Pouhé přání žalobce, aby byly jeho věci projednávány společně, není pro soud jistě určující, a pokud tedy žalobce podá dvě samostatné žaloby a poté navrhuje jejich společné projednání, je jen na soudu, zda k tomu shledá důvody a jeho návrhu vyhoví. Pokud ovšem žalobce podá jedinou žalobu, která sice napadá dvě rozhodnutí, ale za pomoci naprosto totožných argumentů, a i správní rozhodnutí sama mají společný skutkový a právní základ, lze si jen stěží představit, jaká rozumná úvaha by mohla vést soud k vyloučení věci.

Druhým důvodem, který krajský soud uvádí v odůvodnění usnesení o vyloučení věci, je nevhodnost společného projednávání věcí žalobkyně. Takový důvod by byl pochopitelný, kdyby spolu rozhodnutí napadená jedinou žalobou skutkově nesouvisela a kdyby je žalobce zpochybňoval odlišnou právní argumentací, která by si vyžadovala samostatné posouzení. To ale nebyl případ žalobkyně. Napadená rozhodnutí se týkala dvou po sobě následujících zdaňovacích období, která byla kontrolována v průběhu stejné daňové kontroly, a v obou se posuzovala daňová uznatelnost výdajů na provizi, jejichž právním titulem bylo tvrzené

plnění z téže smlouvy poskytované za stejných skutkových okolností v obou zdaňovacích obdobích. Námitky, které žalobkyně proti těmto rozhodnutím vznesla, byly totožné. O velké podobnosti obou věcí svědčí nakonec i srovnání dvou rozsudků krajského soudu: ty se liší pouze v rekapitulační části (číslovaná strana 2, ve skutečnosti však třetí a čtvrtá strana obou rozhodnutí), a to v rozsahu dvou vět a několika číselných údajů. Právní argumentace soudu na stranách 4 a 5 je pak totožná do písmene. Je tedy nade vše pochybnost, že důvod k vyloučení věci a k jejich samostatnému projednání nebyl dán.

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

V Brně dne 3. května 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu