ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **B. M. s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 3. 2007, č. j. 10 Ca 4/2007 - 24,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 3. 2007, č. j. 10 Ca 4/2007 - 24 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce jako stěžovatel včasnou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2006, č. j. 4074/120/2006. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vodňanech ze dne 27. 1. 2006, č. j. 1742/06/107970/3555, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 386 960 Kč. Krajský soud žalobu zamítl, neboť neshledal, že by správce daně či žalovaný postupovali v rozporu se zákonem.

Stěžovatel 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."). Konkrétně pak namítá, že tvrzení krajského soudu o poskytnutí obratového bonusu společnosti B. C. spol. s r. o. bez ohledu na odebrané množství je nepravdivé. Podle čl. VII rámcové kupní smlouvy ze dne 30. 4. 2004 uzavřené mezi stěžovatelem a uvedenou společností se stěžovatel zavazuje poskytnout obratový bonus ve výši 2 % v případě obratu nad 1 milion Kč. Při odběru zboží nižším než 1 milion Kč by obratový bonus poskytnut nebyl. Nelze tak připustit, že by

stěžovatel neprokázal, že obratový bonus sloužil k dosažení jeho příjmů. Dále poukazuje na to, že jak v odvolání, tak v podané žalobě tvrdil, že obratový bonus je nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pouze k tvrzení žalovaného v rozhodnutí o odvolání, že tuto skutečnost neprokázal, pak stěžovatel uplatnil námitku zohlednění vynaložené částky snížením výnosů. K ní se ale krajský soud dostatečně nevyjádřil, neboť ji stěžovatel neuplatnil v daňovém řízení. Stěžovatel nesouhlasí dále s použitím § 23 odst. 7 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2004, neboť prokázal, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami nelišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek. Stejnou slevu totiž stěžovatel hodlal poskytnout každému odběrateli, který by s ním uzavřel rámcovou kupní smlouvu (dlouhodobou na větší odběr zboží). Žádný jiný odběratel však o takovou smlouvu neměl zájem. Zda stěžovatel uzavření takové smlouvy svým odběratelům nabízel, správce daně ani žalovaný nezjišťovali a neprovedli ani navrhované výslechy svědků. Nebyly tak zjištěny všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

Stěžovatel nesouhlasí ani s tvrzením soudu, že personálně nepropojeným odběratelům byly účtovány vždy ceny ceníkové (na rozdíl od personálně propojené společnosti B. C. spol. s r. o.). Správce daně i žalovaný toto tvrzení dokládají vybranými fakturami. Podle stěžovatele se ale jedná o účelově vybrané faktury, neboť za rok 2004 proběhlo 566 odběrů zboží a v řadě případů byla nižší než ceníková cena účtována i odběratelům nepropojeným. Tuto skutečnost potvrzuje i žalovaný v rozhodnutí na str. 12. Stěžovatel příkladmo uvádí, že nižší ceny než společnosti B. C. spol. s r. o., účtoval v rozhodném období např. společnosti H. K. GmbH a C.K., která byla stěžovatelovým druhým největším odběratelem. Domnívá se tedy, že krajský soud hrubě zkreslil obsah daňového spisu. Stěžovatel krajskému soudu rovněž vytýká, že „účelově mění žalobní bod“, když na str. 8 rozsudku uvádí, že neshledal porušení § 50 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád), neboť se žalovaný zabýval odvolacími námitkami, včetně námitky související s tvorbou cen. O tom ostatně svědčí okolnost, že se věnoval zcela konkrétním případům uvedeným stěžovatelem v odvolání, kdy poskytl slevu jiným subjektům než společnosti B. C. spol. s r. o. Žalobní tvrzení o tom, že žalovaný potvrdil stanovisko správce daně, aniž by je přezkoumával, proto nemá opodstatnění. Popsané odůvodnění krajského soudu pak neodpovídá na stěžovatelův zprávu o kontrole. Tímto odkazem pak vyvracel i stěžovatelovy námitky proti pravdivosti obsahu této zprávy. Takový postup považuje stěžovatel za rozporný se zásadami důkazního řízení a s čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel rovněž poukazuje na svoji snahu vysvětlit správci daně problematiku sběru a prodeje léčivých bylin. Cena se zde většinou sjednává dohodou a nikoli podle ceníku, což odpovídá více kvalitě prodávaných surovin, účelu nákupu a osobě kupce. Průměrná ziskovost u stěžovatelových odběratelů (poměr ceny nákupní a prodejní) činila 33,51 %, přičemž u společnosti B. C. spol. s r. o. činila 35,4 % a u společnosti H. K. GmbH a C.K. 22,45 %. I z toho je podle stěžovatele zřejmé, že ceny, za které prodával osobě personálně propojené, byly odpovídající. Připouští, že některým odběratelům byly účtovány ceny vyšší, avšak to nebylo za srovnatelných podmínek. Navrhuje proto napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Má za to, že stěžovatel v daňovém řízení uspokojivě nevysvětlil rozdíly v cenách, za které prodával společnosti B. C., spol. s r. o. a ostatním odběratelům. Poukazuje na to, že stěžovatel během daňového řízení vůbec nezmínil společnost H. K. GmbH a C. K. a ani fakturami nedoložil dodávky zboží této společnosti. K výzvě správce daně pak předložil pouze několik faktur vystavených jiným odběratelům (např. U. a. s., V. P. E. s. r. o., K. s. r. o.).

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. („nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení“), zpochybňuje totiž závěr krajského soudu ohledně toho, zda může být v dané věci obratový bonus výdajem podle § 24 zákona o daních z příjmů. Nesouhlasí ani s použitím § 23 odst. 7 tohoto zákona, pokud jde o ceny účtované společnosti B. C. spol. s r. o. Dále uplatňuje důvody uvedené 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 vytýkanou 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“), má za to, že nebyly zjištěny všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení daně. Důvody kasační stížnosti uvedené 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“) pak spatřuje v tom, že se krajský soud řádně nevypořádal s některými z jeho žalobních námitek.

Ze správního a soudního spisu k tomu vyplynulo, že většinový společník stěžovatele P. M. je rovněž většinovým společníkem společnosti B. C. spol. s r. o., se kterou jako kupujícím uzavřel stěžovatel jako prodávající dne 30. 4. 2004 (u podpisu kupujícího je za tímto datem uvedeno „-12-16“) rámcovou kupní smlouvu. Předmětem této smlouvy byl závazek prodávajícího prodávat kupujícímu zboží v sortimentu jím vedeném a závazek kupujícího toto zboží převzít a zaplatit dohodnutou kupní cenu. Zboží bude dodáváno na základě objednávek kupujícího. V ujednání o kupní ceně a platebních podmínkách (čl. VII) se uvádí, že kupní cena byla dohodnuta podle přílohy, která je nedílnou součástí této smlouvy (nicméně žádná příloha součástí kupní smlouvy ve spise obsažena není) a prodávající se dále zavázal poskytnout kupujícímu obratový bonus v procentuálně stanovené výši z celkového obratu odebraného zboží za období od 1. 5. 2004 do 20. 12. 2004. Obratový bonus byl poskytován v případě obratu alespoň 1 milion Kč (2 % z celkového obratu) a postupně se zvyšoval. Při obratu nad 6 milionů Kč měl tento bonus činit 12 % z celkového obratu odebraného zboží. Fakturou ze dne 23. 12. 2004 společnost B. C. spol. s r. o. požádala stěžovatele o zaplacení obratového bonusu v částce 797 184,46 Kč.

Stěžovatel byl podroben daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Výzvou ze dne 26. 9. 2005 byl správcem daně požádán, aby mj. prokázal, že náklad za obratový bonus je nákladem daňovým a výnosy za prodej zboží spojeným osobám byly zaúčtovány ve správné výši. K této výzvě uvedl, že obratový bonus byl poskytnut se zřetelem k vysokému odběru zboží převyšujícímu dodávky pro ostatní odběratele. Tento bonus nelze považovat za součást ceny. Celkové odběry zboží společnosti B. C. spol. s r.o. několikanásobně převyšují odběry zboží ostatních odběratelů a ceny byly proto ve vztahu k této společnosti sjednány individuálně. Poukázal také na nekonkrétnost této výzvy a požádal o její upřesnění. Při ústním jednání konaném dne 28. 11. 2005 stěžovatel slíbil písemné vyjádření k pochybnostem správce daně ohledně toho, že podmínky rámcové smlouvy splnili i jiní odběratelé než B. C. spol. s r.o., a k příkladům odlišně stanovených cen konkrétního zboží pro společnost B. C. spol. s r.o. a jiné odběratele. Ve vyjádření ze dne 13. 12. 2005 stěžovatel uvedl, že rámcová smlouva byla uzavřena z důvodů obchodních s tím,

aby motivovala stálé odběratele k většímu odběru zboží. Skutečnost, že byla taková smlouva uzavřena pouze s jedním odběratelem, je důsledkem toho, že se jednalo o první rok podnikání stěžovatele a ostatní odběratelé se nechtěli k těmto odběrům zavázat. Jako důkaz navrhl také svědecké výpovědi. Pokud jde o sjednané nižší ceny se společností B. C. spol. s r.o., tak ty se odvíjí také od toho, že se jedná o největšího odběratele stěžovatelova zboží a je proto cenově zvýhodněn oproti odběratelům běžným. Poukázal také na to, že s druhým největším odběratelem, společností H. K. GmbH, jsou také sjednány individuální ceny, které jsou navíc na nižší úrovni než ceny pro společnost B. C. spol. s r. o. Svoje vyjádření uzavřel sdělením, aby v případě, že bude mít správce daně pochybnosti, stěžovateli tyto sdělil a stěžovatel je mohl vyvrátit. Správce daně však nepřesvědčil, neboť ten ve zprávě o kontrole uzavírá, že zaúčtováním obratového bonusu do daňových nákladů došlo k porušení § 24 a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, protože obratový bonus není nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů a byl použit pouze u společnosti kapitálově a jinak propojené. Navíc stěžovatel společnosti B. C. spol. s r.o. účtoval ceny za zboží nižší, než měl uvedeno v ceníku a než účtoval ostatním odběratelům. Tato zpráva nebyla zástupcem stěžovatele při ústním jednání dne 23. 1. 2006 podepsána a bylo jím navrženo doplnění dokazování, když poukázal na to, že k doložení okolností ohledně uzavření smlouvy byli správci daně navrženi svědci.

Dne 27. 1. 2006 byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za rok 2004, proti kterému stěžovatel podal odvolání, kde mj. namítal, že obratový bonus se uplatňuje v zájmu motivace k vyšším odběrům a je jej třeba považovat za daňový náklad podle § 24 zákona o daních z příjmů a že rámcovou kupní smlouvu byla ochotna uzavřít pouze společnost personálně propojená; nejde tak o porušení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jeho odvolání však bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 10. 2006 zamítnuto s tím, že obratový bonus nebyl běžnou slevou poskytnutou v daném období všem odběratelům splňujících určité výše obratu, ale jednalo se o slevu poskytnutou pouze společnosti kapitálově a jinak spojené. Dále bylo poukázáno na to, že použití jiných než ceníkových cen pro nezávislé odběratele bylo výjimečné, zatímco prodejní ceny pro společnost B. C. spol. s r. o. byly vždy nižší než ceníkové. Proti tomu podal stěžovatel žalobu, která však byla napadeným rozsudkem krajského soudu zamítnuta.

Pokud stěžovatel nesouhlasí s tvrzením krajského soudu o poskytnutí obratového bonusu společnosti B. C. spol. s r. o. bez ohledu na odebrané množství, je třeba s ním souhlasit. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku skutečně uvádí: „*Obratový bonus byl osobě personálně propojené poskytnut bez zřetele na to, jaké množství zboží odebere. Z rámcové kupní smlouvy je zřejmé, že takový bonus by byl poskytnut za jakékoliv množství odebraného zboží.*“ a z této skutečnosti pak dovozuje další závěry („*Jestliže by poskytnutí obratového bonusu přicházelo v úvahu při odběru minimálního předem dohodnutého objemu zboží, pak by takto poskytnutý obratový bonus v podstatě odpovídal množstevní slevě. Zaplacení bonusu personálně propojené osobě z hodnoty jakkoliv vysokého množství odebraného zboží není však podřaditelné daňovému nákladu, jak jej definuje § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů“).* Tvrzení krajského soudu o tom, že by byl obratový bonus poskytnut společnosti B. C. spol. s r. o. bez ohledu na množství odebraného zboží, skutečně není pravdivé, neboť - jak správně poukazuje stěžovatel - čl. VII rámcové kupní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a uvedenou společností zavazuje stěžovatele k poskytnutí obratového bonusu pouze tehdy, bude-li obrat přesahovat 1 milion Kč.

Rovněž je třeba se stěžovatelem souhlasit v tom, že se krajský soud ne zcela přesně vypořádal s jeho žalobním bodem týkajícím se přezkumu odvolacích námitek žalovaným. Stěžovatel totiž v žalobě mj. nesouhlasil s postupem žalovaného, který k jeho odvolací

námitce zpochybňující pravdivost zprávy o daňové kontrole ve vztahu k cenám účtovaným jednotlivým odběratelům, odkázal právě na tuto zprávu. V tom shledával stěžovatel porušení § 50 odst. 3 daňového řádu. K této námitce pak krajský soud uvedl, že takové porušení neshledal a že žalovaný přezkoumal prvostupňové rozhodnutí se zřetelem k uplatněným odvolacím námitkám. Pro posouzení odvolacích námitek nabízel spis předložený správcem daně úplný podklad. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí pak podle krajského soudu plyne, že se žalovaný zabýval též námitkou související s tvorbou cen. Krajský soud pak uzavřel s tím, že nemá za opodstatněné žalobní tvrzení o tom, že žalovaný potvrdil stanovisko správce daně, aniž by je přezkoumával. Dále se krajský soud věnoval zprávě o kontrole, k níž uvedl, že *„je důkazem a shrnuje zjištění učiněná v průběhu takové kontroly. V souzené záležitosti zjištění učiněná v průběhu kontroly mají oporu ve spise a jsou podložena důkazy umožňujícími učinit úsudek o cenách účtovaných žalobcem společnosti B. a jiným obchodním partnerům žalobce. Nejde tu proto o stav, kdy obsah zprávy o daňové kontrole by byl v rozporu ze skutečností vyplývajících z provedených důkazů. Pro věc je podstatné, že v průběhu daňové kontroly žalobce uspokojivě nedoložil důvody vedoucí jej k tomu, že společnosti B. prodával vždy zboží za ceny nižší než ceny podle ceníku, kdežto v ostatních obchodních vztazích zásadně zboží prodával v souladu s cenami uvedenými ve svém ceníku. Proto nelze přisvědčit žalobnímu tvrzení o tom, že odvolání žalobce bylo projednáno vadným procesním postupem. Jestliže žalovaný postupoval v souladu s předpisy daňového řádu o projednání odvolání, pak nemohl zasáhnout do žádného ústavního práva žalobce.“* Z uvedeného je zřejmé, že se krajský soud podrobně zabýval postupem žalovaného při přezkumu stěžovatelova odvolání, nicméně výslovně na jeho žalobní námitku (tj. že žalovaný námitku zpochybňující pravdivost zprávy o kontrole vyvracel právě odkázáním na tuto zprávu) nereagoval.

Nejvyšší správní soud se nyní musel zabývat tím, zda uvedená pochybení krajského soudu měla, resp. mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Musel tedy posoudit, zda tzv. obratový bonus může být považován za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Podle odst. 1 citovaného ustanovení *„výdaje (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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.“* Odst. 2 pak demonstrativně uvádí výdaje, které jsou za výdaje podle odst. 1 považovány. Ze správního spisu (zejména z rámcové kupní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a společností B. C. spol. s r. o. a faktury ze dne 23. 12. 2004 vystavené zmíněnou společností) vyplynulo, že tzv. obratový bonus měl v daném případě charakter určité slevy při větším odběru zboží za určité časové období (v daném případě od 1. 5 2004 do 20. 12. 2004), která byla odběratelem dodavateli (stěžovateli) vyúčtována na konci tohoto období. Výše této slevy pak byla odvislá na množství odebraného zboží za rozhodné období, přičemž aby mohla být vůbec poskytnuta, muselo být odebráno zboží alespoň v částce 1 milion Kč. Nejvyšší správní soud má tedy za to, že obecně lze uvedený institut nazvaný stěžovatelem jako obratový bonus považovat za výdaj, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť jím byli motivováni odběratelé k co největšímu odběru zboží (resp. odběru alespoň 1 milion Kč za určité časové období).

V daném případě však nelze přehlédnou skutečnost, že stěžovatel rámcovou kupní smlouvu podepsal a možnost získání obratového bonusu v roce 2004 umožnil toliko společnosti B. C. spol. s r. o., kterou je třeba považovat za osobu se stěžovatelem spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť jak ve stěžovateli tak ve společnosti

B. C. spol. s r. o. je většinovým společníkem tatáž fyzická osoba. Tuto skutečnost ostatně stěžovatel nerozporuje. Pokud by pak stěžovatel získání obratového bonusu umožnil pouze osobě spojené (personálně, kapitálově či jinak) a nikoli ostatním jeho odběratelům za obdobných podmínek, bylo by třeba aplikovat § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů („*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*; ...“) a upravit stěžovatelův základ daně tak, že by obratový bonus za výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů považován nebyl.

Vzhledem k uvedenému je tak třeba postavit na jisto, zda stěžovatel uzavření předmětné rámcové kupní smlouvy umožnil pouze společnosti B. spol. s r. o. nebo i ostatním odběratelům za obdobných podmínek. Ze spisu k tomu vyplynulo, že stěžovatel jak ve správním řízení (v podání ze dne 13. 12. 2005), tak v podané žalobě namítal, že možnost uzavření rámcové kupní smlouvy a z toho vyplývající možnost obratového bonusu nabízel i ostatním odběratelům, kteří však o uzavření rámcové smlouvy neprojevili zájem. Tuto skutečnost pak navrhoval prokázat svědeckými výpověďmi (Nejvyšší správní soud nesouhlasí se žalovaným v tom, že stěžovatel navrhoval svědeckými výpověďmi prokázat pouze náležitosti faktury, taková skutečnost totiž z předmětného přípisu nevyplývá). V žalobě pak výslovně zmínil odběratele V. P., P. – U. a L. Ani ve správním řízení, ani v řízení před krajským soudem však toto jeho tvrzení nebylo prověřeno. Nejvyšší správní soud v tom pak spatřuje podstatnou vadu řízení, neboť nebyla-li tato okolnost postavena na jisto, nedošlo k řádnému zjištění všech skutečností podstatných pro stanovení daně (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Uvedené zjištění je totiž zásadní ve vztahu k tomu, zda je možné obratový bonus za náklad podle § 24 zákona o daních z příjmů považovat či nikoli. Jak už je totiž uvedeno výše, nabídl-li by stěžovatel uzavření shodné rámcové smlouvy i ostatním odběratelům za obdobných podmínek, byl by obratový bonus určitou věrnostní bonifikací, která odběratele podněcuje k většímu odběru zboží a lze jej tak považovat za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, bez ohledu na to, zda odběratelé jeho nabídku přijali či nikoli. Ukázalo-li by se však, že stěžovatel možnost uzavření rámcové kupní smlouvy nabídl pouze společnosti B. C. spol. s r. o., nebo že je sice formálně nabízel všem odběratelům, ale fakticky vzhledem k obvyklým objemům odběrů této možnosti mohla využít pouze B., bylo by možné s ohledem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů obratový bonus za výdaj podle § 24 tohoto zákona neuznat.

Na nezbytnost zjištění, zda stěžovatel nabídl uzavření shodné rámcové kupní smlouvy i ostatním odběratelům, nemá žádný vliv ani skutečnost, že tato smlouva neukládala odběratelům žádné minimální povinné odběry a že tedy lze předpokládat, že by oslovení odběratelé takovouto smlouvu uzavřeli. Nejvyšší správní soud s uvedeným předpokladem žalovaného souhlasí, neboť má rovněž za to, že neukládá-li rámcová smlouva odběratelům žádné sankce v případě neodebrání alespoň minimálního množství zboží a naopak jim umožňuje získat slevu v případě odebrání určitého množství, lze předpokládat, že by měla být ze strany odběratelů vítána a akceptována, neboť jejím uzavřením mohou jen získat. Přestože je uvedený závěr poměrně logický, jedná se toliko o domněnku, navíc založenou na obecných předpokladech bez znalosti situace u konkrétních odběratelů. Lze si totiž např. představit, že někteří odběratelé mohou být smluvně vázáni u jiného dodavatele, což jim znemožňuje uzavření další rámcové smlouvy, avšak neznemožňuje odebírat zboží. Za dané situace, kdy lze stěžovatelovo tvrzení poměrně snadno ověřit dokazováním (dotazem u jednotlivých odběratelů, zda jim bylo uzavření rámcové smlouvy shodného obsahu nabízeno), je tak třeba učinit. Teprve na základě tohoto zjištění bude třeba vážit na daný případ aplikaci § 23 odst. 7

daňového řádu. Zdejší soud tedy shledal postup žalovaného i krajského soudu za rozporný se zákonem.

Stěžovatel dále namítá, že nižší než ceníkové ceny účtoval nejen společnosti B. C. spol. s r. o. ale také personálně nepropojeným odběratelům. Nejvyšší správní soud ze správního spisu sice zjistil, že toto stěžovatelovo tvrzení je pravdivé, nicméně v daném případě to na aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nemá žádný vliv. Správce daně a žalovaný rovněž připouštějí, že stěžovatel v některých případech účtoval i jiným odběratelům než společnosti B. C. spol. s r. o. ceny odlišné od cen podle ceníku (a to jak nižší tak vyšší), avšak v žádném případě to nebylo pravidlem a jednalo se spíše o situace ojedinělé, zatímco jmenované společnosti bylo účtováno cenami nižšími vždy. Poukazuje-li stěžovatel na to, že jiné ceny stanovuje náhodným odběratelům a jiné pravidelným, tak ani to nemůže uvedený závěr o aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ovlivnit. Takovýto postup je samozřejmě možný, nicméně stěžovatel musí stejné ceny poskytovat všem srovnatelným odběratelům za stejných či obdobných podmínek a nemůže cenově zvýhodňovat osoby spojené. V daném případě tomu však nebylo, neboť ze zjištění správce daně vyplynulo, že spojené osobě (společnosti B. C. spol. s r. o.) byly vždy účtovány ceny nižší. Jiná situace by nastala, pokud by snížené ceny byly navázány na odběr určitého množství zboží, případně pravidelnost odběru zboží či jiná jednoznačně stanovená kriteria. Stěžovatel však nic takového nedoložil; pouze tvrdil, že nižší než ceníkové ceny účtoval i ostatním odběratelům, kteří dosahovali větších odběrů (aniž konkrétně uvedl požadovanou výši odběru k tomu, aby mohla být účtována nižší cena) a poukázal na několik faktur, kde byly účtovány některým odběratelům jiné než ceníkové ceny (str. 5 stěžovatelova doplnění odvolání ze dne 3. 4. 2006).

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že bylo plně na stěžovateli, aby doložil, že ceny účtované mezi spojenými osobami jsou shodné jako ceny, které by byly účtovány mezi osobami nezávislými v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, případně aby rozdíl mezi takovými cenami uspokojivě doložil (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). To mohl učinit např. předložením ceníku, který by zohledňoval větší odběry či pravidelnost odběrů a faktur, kterými bylo podle tohoto ceníku účtováno. V daném případě však stěžovatel rozdíl v cenách uspokojivě nedoložil a neobjasnil skutečnost, že společnosti B. C. spol. s r. o. bylo vždy účtováno méně, zatímco ostatním odběratelům pouze v určitých případech. Za této situace správce daně zcela v souladu se zákonem postupoval podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a upravil základ daně stěžovatele o zjištěný rozdíl. Nedoložil-li stěžovatel řádně jakým způsobem a na základě jakých konkrétních kriterií jsou snížené ceny poskytovány, správce daně oprávněně za ceny, které by byly sjednány mezi osobami nezávislými v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek, považoval právě ceny podle stěžovatelem předloženého ceníku.

Namítá-li stěžovatel, že ve většině případů stanovuje ceny dohodou, nemá to na právě uvedené žádný vliv, neboť ani v takovém případě nelze poskytovat spojeným osobám ceny nižší než ostatním odběratelům, bez řádného zdůvodnění a doložení tohoto rozdílu.

Pokud stěžovatel uvádí, že společnosti H. K. GmbH a C. K. účtoval ještě nižší ceny, než společnosti B. C. spol. s r. o., je třeba ve shodě s krajským soudem i žalovaným poukázat na to, že tuto situaci nelze považovat za běžný obchodní vztah v obdobných podmínkách, neboť v tomto případě není dodáváno na tuzemský trh (jako v případě společnosti B. C. spol. s r. o.), nýbrž do zahraničí. Přitom se jedná o jediného zahraničního odběratele a význam

tohoto obchodu může být v jiném přínosu (proniknutí na zahraniční trh, prestiž vyplývající ze zahraničního obchodu apod.).

Poukazuje-li stěžovatel na to, že obsahem daňového spisu jsou pouze účelově vybrané faktury, svědčící verzi správce daně, zatímco v rozhodném období bylo uskutečněno 566 odběrů, jedná se o důvod, který stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, přestože tak učinit mohl. Takový důvod pak nemůže Nejvyšší správní soud přezkoumávat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a nezbylo mu než napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušit pro nezákonnost a vady řízení a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. srpna 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu