



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Mgr. Václava Trajera v právní věci

žalobce: **Insolvenční správci v.o.s.**, IČO 22800085  
sídlem Vlašimská 1925, Benešov  
insolvenční správce dlužníka GHSH s.r.o., IČO 27299724  
sídlem Hořetice 2, Žiželice

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2016, č. j. 55323/16/5200-11431-706481

**takto:**

**I. Žaloba se z a m í t á.**

**II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

**Odůvodnění:**

1. Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2016, č. j. 55323/16/5200-11431-706481, jímž k jeho odvolání byly změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Žatci (dále jen „správce daně“), ze dne 15. 2. 2016, č. j. 205322/16/2515-50523-108503 a č. j. 205683/16/2515-50523-108503, kterými byla společnosti GHSH s.r.o. (dále jen „dlužník“) za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 5 728 690 Kč, a tato byla žalovaným změněna na částku 2 005 070 Kč a současně vznikla dlužníku povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně ve výši 413 989 Kč; dále za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 byla doměřena dlužníku daň z příjmů právnických osob  
Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v částce 6 014 450 Kč, a tato byla žalovaným změněna na 3 121 890 Kč a současně dlužníku vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně 628 729 Kč.

2. V žalobě žalobce uvedl, že žalovaný i správce daně vycházeli ze zcela chybně zjištěného skutkového stavu a neunesli důkazní břemeno ohledně zjištění existence rozdílu mezi cenou sjednanou se společností GHS Handels GmbH a cenou obvyklou na trhu. Žalovaný při posuzování, zda byly prodeje společnosti GHS Handels GmbH (dále jen „GHS Handels“) realizovány v souladu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), či nikoli, vůbec nepostupoval tak, aby se přiblížil co možná nejvíce skutečné pravdě o věci. Odmítl relevantní důkazy, a to například znalecké posudky znaleckého ústavu, komunikaci a vyjádření Bavorského daňového úřadu. Správce daně tvrdil, že rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou fakturovanou dlužníkem zjistil ze statistických údajů o průměrných cenách okurek – nakládaček v České republice a jednak z údajů o cenách, za které prodával okurky – nakládačky subjekt srovnatelný s dlužníkem. Správce daně byl však dlužníkem několikrát upozorňován, že se nejedná o okurky nakládačky a že v České republice neexistuje subjekt srovnatelný s dlužníkem, neboť zde nikdo krájené a sendvičové okurky nepěstuje. Zatímco správce daně vycházel při zjištění obchodní odbytové ceny z cen okurek nakládaček, žalovaný stanovoval cenu podle okurek salátových polních, a to bez toho, aby svůj názor relevantně odůvodnil a prokázal. Dlužník však pěstoval krájené a sendvičové okurky a nejpříbuznějším typem těchto okurek nejsou okurky salátové, ale okurky nakládačky. Obvyklá cena okurek měla být stanovena podle Situační a výhledové zprávy ZELENINA zpracované Ministerstvem zemědělství v roce 2012 (dále jen „Zpráva“). Ze Zprávy vyplývá, že výkupní cena zpracovatelů zeleniny od pěstitelů okurek salátových činí pro rok 2010 od 2,80 Kč do 3,76 Kč/kg (žalovaný dovozuje obvyklou cenu ve výši 5,50 Kč/kg) a pro rok 2011 činí cena 5,33 Kč až 6,27 Kč/kg. I kdyby se jednalo o okurky salátové polní, byla by cena obvyklá mnohem nižší, než dovodil žalovaný. Výkupní ceny zpracovatelů zeleniny od pěstitelů okurek nakládaček pro rok 2010 činí dle Ministerstva zemědělství 3,42 až 17,01 Kč/kg a pro rok 2011 činí 3,71 až 16,88 Kč/kg, přičemž cena krájených a sendvičových okurek by se měla pohybovat okolo spodní hranice tohoto intervalu. Správce daně i žalovaný vycházeli ze statistik Tržního informačního systému České republiky, Státního zemědělského intervenčního fondu (dále jen „SZIF“), které však nejsou pro daný případ dlužníka aplikovatelné. Ve zveřejněných statistikách se totiž uvádějí ceny vybraných druhů zeleniny I. jakostní třídy a pouze ceny okurek nakládaček a salátových okurek. Na českém trhu však neexistuje subjekt, který by se zabýval produkcí krájených a sendvičových okurek. Cena těchto okurek je výrazně nižší než nakládaček, protože je u nich dána nižší nákladovost, vyšší výtěžnost. Tyto okurky jsou vhodné ke zpracování až po nakrájení.
3. Obdobná situace je i u jahod, neboť obvyklá cena měla být stanovována nikoliv podle statistik SZIF, ale dle Situační a výhledové zprávy OVOCE zpracované Ministerstvem zemědělství v roce 2012 (dále jen „Zpráva 2“). Z této zprávy vyplývá, že výkupní cena zpracovatelů ovoce od pěstitelů jahod pro rok 2011 činí 22,06 až 26,31 Kč/kg (žalovaný však dovozuje obvyklou cenu ve výši 45 Kč/kg). Správce daně a žalovaný měli také zohlednit, že cena jahod prodávaných dlužníkem se odvíjela od odebraného množství a že společnost GHS Handels byla pravidelným odběratelem, který odebíral veškeré jahody bez ohledu na jejich kvalitu (netříděné). Správce daně svým nezákonným postupem způsobil

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

faktickou likvidaci dlužníka, který se v důsledku vydání zajišťovacích příkazů ocitl v insolvenci a byl na něj prohlášen konkurs.

4. Z odmítnutých důkazů poukázal žalobce na znalecký posudek č. 1/810/2015 znaleckého ústavu TPA Horwath Valuation Service s.r.o. Žalovaný se s tímto důkazem vypořádal nedostatečným způsobem. Žalovaný argumentuje zcela účelově, když na jedné straně uvádí, že dlužník jednou tvrdí, že lze použít pro stanovení obvyklých cen ceny okurek nakládaček, a pak to ve stejném podání neguje, když uvádí, že nelze použít Zprávu. Dlužník však pouze uváděl, že pokud by se měla stanovit cena obvyklá okurek nakládaček, měly by se použít údaje ve Zprávě, přičemž cena okurek pěstovaných žalobcem se bude pohybovat u spodní hranice cen okurek nakládaček. Dále má žalobce za to, že mělo být jako důkaz provedeno vyrozumění Bavorského zemského daňového úřadu, který prováděl právě kontrolu transferových cen. Dlužníku bylo vytýkáno, že mění své argumenty v průběhu řízení, což však bylo dáno tím, že o daňové kontrole se společníci a statutární orgán dozvěděli po vydání zajišťovacích příkazů, a proto byl dlužník schopen předložit většinu důkazů až na konci daňové kontroly.
5. Dále žalobce uvedl, že měl být ustanoven znalec, neboť správní orgány nemohou mít dostatečné odborné znalosti, aby byly schopny posoudit, zda jsou okurky pěstované dlužníkem srovnatelné s okurkami salátovými polními uvedenými ve statistikách SZFI.
6. Žalobce měl za to, že bylo porušeno jeho právo nahlížet do spisu, neboť mu nebyly poskytnuty údaje o srovnatelném subjektu na trhu, který byl v řízení použit. Žalovaný rovněž porušil základní zásady správy daní, a to zásadu volného hodnocení důkazů, neboť je hodnotil pouze v neprospěch dlužníka, dále byla porušena i zásada materiální pravdy.
7. Závěrem žalobce uvedl, že žalovaný nedoručil výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení a seznámení se se zjištěnými skutečnostmi ze dne 11. 11. 2016 žalobci – insolvenčnímu správci a doručil ji pouze dlužníkovi.
8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že na str. 39-42 žalobou napadeného rozhodnutí shrnul podstatné okolnosti věci, přičemž je z nich patrné, že správce daně oprávněně podle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP zvýšil základ daně z příjmů dlužníka za dotčená zdaňovací období, neboť dlužník neprokázal důvodnost odchylky jím požadované ceny od ceny obvyklé. K prvnímu posudku předloženému dlužníkem žalovaný uvedl, že posudek měl primárně za cíl zkoumat irelevantní skutečnosti (dodržování smluvních ujednání) vztahující se ke zcela odlišné transakci. Pravost posudku správce daně i žalovaný zpochybnili, neboť znalec měl k dispozici dokumentaci, o níž dlužník tvrdil, že neexistuje. Druhý znalecký posudek pouze převzal ceny uvedené v situační zprávě a konstatoval, že cena účtovaná dlužníkem je správná. Vzhledem k tomu, že se nejedná o znalecký posudek podle § 95 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), jeho důkazní hodnota je shodná jako samotné předložení situační zprávy. Důkazní hodnota je ovlivněna tím, že znalec nebyl ustanoven správcem daně. Tržní informační systém SZIF je nejspolehlivějším a komplexním cenovým servisem v oblasti zemědělských produktů, přičemž žalobce neuvádí, v čem by měla chybná aplikace této statistiky spočívat a pouze předkládá výstup jiné statistiky. K námitce, že správce daně nemá odborné znalosti potřebné pro rozhodnutí, stejně jako k neumožnění nahlédnutí do spisu a námitce porušení základních zásad správy daní se žalovaný vyjádřil na str. 47 až 50 žalobou napadeného rozhodnutí a na toto odkazuje. Žalobci byl dán dostatečný prostor, aby se mohl vyjádřit k rozdílu cen a svá tvrzení doložit, avšak žalobce nedoložil kromě faktur žádnou Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

požadovanou evidenci, ze které by bylo možno ověřit tvrzení žalobce ohledně kvality, způsobu balení či rozložení rizika s vlivem na obvyklou cenu.

9. Soud projednal a rozhodl tuto věc přednostně podle § 56 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), a to v souvislosti s projednáním věci žalobce vedené pod sp. zn. 15 Af 104/2015, která s projednávanou věcí souvisí, aby byla zachována ekonomie rozhodování.
10. O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť žalobce a žalovaný se po řádném poučení, že mohou vyslovit souhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřili.
11. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v ust. § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu ust. § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle ust. § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky v projednávané věci ovšem zjištěny nebyly.
12. Ze správního spisu postoupeného žalovaným soud zjistil následující podstatné skutečnosti.
13. Dne 2. 8. 2013 byla u dlužníka zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011. V řízení bylo prokázáno a nijak ze strany dlužníka nebylo sporováno, že je propojen se společností GHS Handels, se kterou tvoří ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP spojené osoby, a tato společnost odebírala většinu produkce dlužníka.
14. K prokázání svých daňových tvrzení dlužník předložil jako primární účetní doklady faktury a příjmové pokladní doklady. Faktury jsou koncipovány tak, že je uvedeno: Dodávka okurek/jahod v měsíci ....., dále celkové množství v kg, cena za jednotku a celková cena. Klasifikace prodávaných okurek či jahod do tříd, popis jejich kvality, druhu či rozměru předloženy nebyly. Zástupkyně dlužníka J. K. dne 27. 1. 2014 uvedla, že skladová evidence vypěstovaných okurek a jahod nebyla vedena, ceníky nemají. Jednou za měsíc se sečetly dodávky pro společnost GHS Handels různé kvality.
15. Ve svém vyjádření ze dne 2. 12. 2013 ke stanovení ceny jahod zástupkyně dlužníka Jana Klánová mimo jiné uvedla, že společnost GHS Handels odebírá jahody různé kvality včetně marmeládových, v ceně není zahrnut obal a doprava, které si hradí společnost GHS Handels sama. Cena jahod prodávaných na českém trhu je s ohledem na kvalitu a čerstvost přizpůsobena tomuto trhu. K ceně okurek uvedla, že nejdražší a nejžádanější jsou malé plody, cena je dána dle množství a velikosti odebraných okurek. Vzhledem k odebranému množství byla dána i množstevní sleva. V sezóně 2010 odebrala společnost GHS Handels jako pravidelný velkoobtěratel i okurky nižší kvality, zčásti poničené kroupami.
16. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. 10. 2013 byl dlužník vyzván k vysvětlení rozdílů prodejních cen okurek a jahod mezi společností GHS Handels a dalšími odběrateli. Dlužník byl vyzván k tomu, aby doložil, jakým způsobem byla stanovena prodejní cena Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v roce 2010 za jahody, když cena pro společnost GHS Handels činila 38 Kč/kg a nezávislým osobám 75 Kč/kg, v roce 2011 cena pro společnost GHS Handels činila 31 Kč/kg, cena pro Makro Cash Carry ČR činila 48 Kč/kg, pro OZ Brázda Praha činila 60 Kč/kg, pro samosběr 45 Kč/kg a pro drobný prodej 75 Kč/kg. Dále byl dlužník vyzván, aby doložil, jak byla v roce 2010 stanovena cena okurek, když pro společnost GHS Handels činila 3,70 Kč/kg a pro další odběratele 14,20 Kč/kg, dále v roce 2011 cena pro společnost GHS Handels činila max. 3,42 Kč/kg, zatímco prodejní cena fyzickým osobám činila 13 Kč/kg. V další výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 3. 2015 správce daně poukázal na rozdíl mezi cenami vyplývajícími ze zpráv Tržního informačního systému SZIF a cenami účtovanými společností GHS Handels.

17. K prokázání svých tvrzení doložil dlužník mimo jiné znalecký posudek ve znění jeho doplňku GA. 1162/8/15i, A. B., zemědělského mistra, jehož úkolem bylo stanovit průměrné ceny a jejich ekonomickou obhajitelnost mezi společnostmi GHS Handels a společností Donau Gemüse Handels GmbH, což by mělo mít dle dlužníka důkazní dopad i v jeho případě. Dále předložil v rámci vyjádření ke kontrolním zjištěním dne 2. 11. 2015 Situační a výhledovou zprávu – ZELENINA Ministerstva zemědělství za rok 2012 a Situační a výhledovou zprávu – OVOCE Ministerstva zemědělství za rok 2012. Dále předložil i znalecký posudek ze dne 2. 11. 2015, č. 1/810/2015, zpracovaný znaleckým ústavem TPA Horwath Valuation Services s.r.o.
18. Ze závěrů tohoto posudku vyplývá, že Ebit marže dlužníka v roce 2010 a 2011 se pohybovala v mediánu 5,41 %. Výkupní cena zpracovatelů zeleniny od pěstitelů okurek nakládaček je dle statistických zjištění Ministerstva zemědělství pro rok 2010 v rozmezí 3,42 Kč – 17,01 Kč/kg, pro rok 2011 v rozmezí 3,71 Kč – 16,88 Kč/kg a výkupní cena zpracovatelů ovoce od pěstitelů jahod je dle statistických zjištění Ministerstva zemědělství pro rok 2011 v rozmezí 22,06 - 26,31 Kč/kg.
19. Dlužník předložil i Smlouvu o odběru a prodeji okurek a jahod mezi dlužníkem a společností GHS Handels ze dne 29. 4. 2009, která mimo jiné uvádí, že bude použita průměrná cena dodaného zboží, ovšem bez bližšího stanovení cen.
20. Ve spise je založena anonymizovaná odpověď daňového subjektu, který byl použit jako srovnávací subjekt k dlužníku, neboť na rozloze 35 ha pěstoval a následně prodával okurky nakládačky. Ten dne 10. 10. 2014 ve svém vyjádření mimo jiné uvedl, že průměrná cena od všech odběratelů v roce 2010 činila 10,39 Kč/kg a v roce 2011 10,94 Kč/kg. V roce 2010 a v roce 2011 bylo asi 10% produkce vyvezeno do zahraničí, přičemž průměrná cena činila 6 Kč/kg z důvodu větší velikosti okurek. Ve spise jsou dále založeny i faktury uvedeného subjektu, v nichž jsou uvedeny velikosti okurek, jejich množství a cena a z nichž je patrná úměra, čím větší okurka, tím nižší cena.
21. Po zhodnocení skutkových a právních okolností případu dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná.
22. Podle ust. § 23 odst. 7 věta první ZDP, 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; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

23. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, publ. Sb. NSS č. 1852/2009, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz): „Podstatou § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel než je krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů *expressis verbis* nehovoří ani o ceně běžné ani o ceně obvyklé, nýbrž jen o cenách sjednávaných v běžných obchodních vztazích. Oba pojmy jsou si přitom obsahově velmi podobné a neodporují smyslu a účelu zákona, a proto je možné užívat s odkazem na předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů pojmů obou. V praxi se však užívá spíše pojem obvyklá cena, a to zejména z důvodu, že samotné citované ustanovení odkazuje na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), který již pojem „ceny obvyklé“ pro účely tohoto zákona legálně definuje. Zákon o daních z příjmů neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže, pouze ji nepřilíši přesně vymezuje. Jen v případech, ve kterých tuto cenu nelze podle § 23 odst. 7 určit, se použije cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. To ovšem neznamená, že určení její výše závisí na libovůli správce daně. Zakonodárce mu poskytl značný prostor pro posouzení, díky kterému může postupovat s ohledem na specifika každého konkrétního případu. Je na jeho uvážení, které subjekty zahrne do vzorku pro zjištění ceny obvyklé, na druhou stranu však zvolené subjekty musí korespondovat se situací daňového subjektu (osoby blízké či jinak spojené), a své úvahy o výběru musí odůvodnit. Jsou na něj kladeny takové požadavky, aby případné zvýšení daňové povinnosti bylo zákonné a spravedlivé a jeho rozhodnutí přezkoumatelné. Ke zjištění ceny obvyklé je, dle názoru zdejšího soudu, nejprůhodnější porovnávací metoda spočívající ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo alespoň obdobných podmínek. Správce daně při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí s ohledem na zásady daňového řízení (např. na zásadu přiměřenosti) a na povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji volit takové prostředky, které pomohou takovou částku stanovit a které budou co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu (spojených osob); jinak řečeno, budou se mu nejvíce podobat. V ideálním stavu by proto měl pro výpočet volit subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost, a to ve stejném čase a po stejně dlouhé období, v prostorách obdobného stavebně technického stavu a polohy v obci a velikost pronajímaných prostor. Dále musí zohlednit, zda jsou v ceně nájemného zahrnuty pouze prostory nebo i vybavení a služby, a nesmí opomenout ani výši nájemného, jaké určil tentýž pronajímatel v jiných případech, kdy druhou smluvní stranou není osoba blízká nebo jinak spojená. Přitom musí vybrat dostatečné množství subjektů, aby na základě jejich údajů mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr.“
24. K tomu, jak se zjišťuje obvyklá cena, se vyjádřil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), odst. 24, odst. 36: „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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

*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. [...] Nejvyšší správní soud na tomto místě rovněž připomíná, že volba kritérií 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](http://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 přiblížit, 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.“*

25. Správce daně byl povinen prokázat, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, 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.
26. Na dlužníku jako na personálně spojené osobě se společností GHS Handels leželo důkazní břemeno ohledně doložení důvodnosti rozdílu mezi cenami prodávaných okurek a jahod uvedené společnosti a dalším odběratelům, jak bylo patrné z faktur předložených během daňové kontroly.
27. K prokázání těchto rozdílů mohl dlužník předložit evidenci skladových zásob, jejich třídění, ocenění, evidenci a zdůvodnění poskytnutých slev, např. ve vztahu k odběrům netříděných produktů. Soud musí konstatovat, že dlužník v tomto směru své důkazní břemeno rozhodně neunesl, neboť jak vyplývá z jeho vyjádření i smlouvy ze dne 29. 4. 2009 předmětem jeho produkce byly okurky a jahody různé kvality, a tedy i různých cen, avšak jakákoliv evidence a na to navazující představa o jeho reálné produkci chybí. Správci daně nezbylo než konstatovat, že dlužník rozdíl v cenách mezi odběratelem GHS Handels a dalšími odběrateli, které vyplývají z předložených faktur, uspokojivě nedoložil a bylo povinností správce daně stanovit cenu obvyklou a navýšit daňový základ dlužníka.
28. První otázkou, kterou bylo nutno vyřešit a jejíž řešení dlužník napadá, je nalezení odpovídající zeleniny, která odpovídala produkci dlužníka, jenž v průběhu daňového řízení tvrdil, že produkoval sendvičové a krájené okurky, které jsou specifickým druhem, jež nikdo jiný v České republice nepěstuje.
29. K této otázce prováděl šetření a vyjadřoval se již správce daně (komplexně zpráva o daňové kontrole str. 35-38), který poukázal na to, že dlužníkem používané osivo (Majestosa, Aztec) je označováno přímo jako okurky nakládačky či se jedná o odrůdy, které jsou vhodné pro plátkování a sendvičování (Dolomit F1, Monolit F1, Lehar, Strauss, Chopin, List). Z dosavadních zjištění, které odpovídají i vyjádření dlužníka, sendvičové a krájené okurky neoznačují specifickou odrůdu, ale způsob zpracování a pěstování s tím, že se užívají i okurky nakládačky. Dále správce daně poukázal na to, že i na českém trhu se prodávají a pěstují nakládačky pro průmyslové zpracování – okurkové řezy, které jsou běžně dostupné v obchodní síti. Soud se s těmito zjištěními ztotožňuje a konstatuje, že za situace, kdy se i Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

okurky nakládačky zpracovávají v České republice jako krájené, ztrácí relevanci, jaká by byla jejich obvyklá cena v Německu či v Polsku, potažmo v Bavorsku. Není tedy relevantní zpráva Bavorského spolku pěstitelů zeleniny, kterou předložil dlužník a která měla dokládat ceny okurek v Bavorsku, pokud lze obvyklou cenu určit na území České republiky. Relevanci nemají ani smlouvy společnosti GHS Handels se společnostmi Schwartauer Werken GmbH a Donau Gemüse Handels GmbH, neboť se nejedná o smlouvy uzavřené s dlužníkem, ale s jinými subjekty na území Německa. Nebylo ze stejného důvodu ani nutné dokazovat, jaké byly výkupní ceny těchto okurek v Polsku, jak dlužník v průběhu daňového řízení navrhoval. Při stanovení obvyklé ceny musel být vzat průměr ceny okurek, neboť z daňového řízení při absenci evidence skladových zásob, nebylo zřejmé, v jakých velikostech byly okurky produkovány.

30. Vzhledem k tomu, že sendvičové a krájené okurky nejsou samostatnou odrůdou, ale způsobem zpracování, nepovažuje soud za nutné, aby byl zpracováván zvláštní znalecký posudek na to, zda jsou si tyto okurky více podobné s okurkami nakládačkami, či okurkami salátovými polními, neboť znalecký posudek by postrádal předmět zkoumání.
31. Žalobce dále napadal, že správce daně i žalovaný vycházeli ze zpráv o trhu ovoce a zeleniny v letech 2010 a 2011, které byly vydávány SZIF.
32. Podle § 1 odst. 2 písm. q) zákona č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, SZIF provádí činnosti související se získáváním, zpracováváním a předáváním cenových a tržních informací, včetně evidence smluv podle příslušných právních předpisů Evropských společenství.
33. Ze Zpráv o trhu Tržního informačního systému SZIF ([www.szif.cz/cs/zpravy-o-trhu](http://www.szif.cz/cs/zpravy-o-trhu)) vyplývá, že tyto jsou vyhotovovány průběžně po týdnech v roce a je sledován nárůst i pokles cen za jednotlivé komodity, jejich dovoz, vývoz apod., sledovány jsou i okurky a jahody, pokud jsou produkovány.
34. Žalovaný poukázal na to (str. 40-42 žalobou napadeného rozhodnutí), že informace v Tržním informačním systému jsou pravidelně zveřejňovaná cenová hlášení k jednotlivým zemědělským komoditám a výrobkům za celý rok, kdy informace vycházejí vždy za předcházející dvoutýdenní období, které je povinna Česká republika sledovat dle evropské legislativy a zasílat Evropské komisi. Ceny v tržním informačním systému zahrnují všechny atributy významné pro stanovení ceny obvyklé ve shodném čase na území České republiky, a to v závislosti na počasí, potřebě reagovat na nabídku a poptávku, konkurenci na trhu, náchylnost produktů podléhající zkáze, aj. Naproti tomu dlužníkem tvrzená skutečnost o nižší ceně českých okurek či jahod dosahované na území Německa, nebyla ničím doložena.
35. Žalovaný korigoval závěr správce daně v tom směru, že u obou komodit, okurek i jahod, je nutno vycházet z ceny zemědělských výrobců, a nikoliv z obchodní odbytové ceny.
36. Stejně tak žalovaný zdůvodnil, proč jako srovnávací produkt použil okurky salátové polní, neboť ty jsou určeny pro nakládání do sladkokyselého nálevu, přičemž sám dlužník tvrdil, že pro tento účel okurky pěstoval. Zjištěná cena obvyklá se v kontrolovaných obdobích pohybovala v roce 2010 v intervalu od 5,50 Kč/kg do 6,50 Kč/kg a v roce 2011 v intervalu od 7 Kč/kg do 8 Kč/kg, přičemž odvolací orgán stanovil obvyklou cenu na spodní hranici intervalu, a to na 5,50 Kč/kg a 7 Kč/kg. V případě jahod žalovaný akceptoval ceny zjištěné již správcem daně, a to opět stanovené na spodní hranici zjištěného intervalu, a to pro rok

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2010 ve výši 50 Kč/kg a pro rok 2011 ve výši 45 Kč/kg. Srovnáním těchto cen s cenami pro společnost GHS Handels lze dospět k jednoznačnému závěru, že byla prokázána odlišnost cen sjednaných mezi spojenými osobami od cen obvyklých.

37. Soud konstatuje, že zvolený zdroj, z něhož správce daně i žalovaný vycházeli při svých úvahách o obvyklé ceně, považuje za relevantní a správní úvahu o použití tohoto zdroje a způsobu výpočtu obvyklé ceny za dostatečně odůvodněnou, nevykazující vykročení ze zákonných mezí, jak vyplývá ze shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 101/2012. Soud zde nevidí prostor pro nahrazení úvahy správce daně i žalovaného o volbě způsobu určení obvyklé ceny a akceptuje ji. Soud neshledává vadou ani to, že žalovaný se již výslovně ve svém rozhodnutí nezabýval zjištěními o průměrné ceně u srovnatelného subjektu. Uvedené Zprávy o trhu Tržního informačního systému SZIF vycházejí z více zdrojů, než jsou prodejní ceny u jednoho subjektu, a proto jsou bezpochyby zdrojem relevantnějším, navíc srovnatelný subjekt pěstoval okurky nakládačky (ve vyšší cenové hladině), zatímco jako relevantní srovnávací produkt byly vybrány okurky salátové polní. Dále dlužník požadoval, aby bylo při stanovení obvyklé ceny vycházeno ze Zprávy Ministerstva zemědělství za rok 2012. K tomu lze konstatovat, že SZIF poskytuje pro tuto zprávu podklady, jak je uvedeno v jejím úvodu, nicméně tato Zpráva je podstatně méně podrobná, neboť na rozdíl od zpráv o trhu Tržního informačního systému SZIF poskytuje celoroční pohled. Jak patrně ze zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí žalovaného, byla stanovena průměrná cena podle týdnů, kdy docházelo k produkci a prodeji okurek a jahod. Pokud žalovaný za této situace zvolil jako relevantnější podklad zprávy o trhu SZIF, soud proti této úvaze ničeho nenamítá.
38. Ke znaleckému posudku ve znění jeho doplnku GA. 1162/8/15i, Aloise Bauera, soud uvádí, že znalec posuzoval vztahy mezi společností Donau Gemüse Handels GmbH (odběratelem a zpracovatelem okurek) a společností GHS Handels (dodavatelem okurek), z čehož vyplynulo, že společnost GHS Handels dodává okurky pro konzervářenský průmysl. Soud musí konstatovat, že pro určení obvyklé ceny dodávaných okurek dlužníkem, jejich jakosti, velikosti, apod., nemohou hrát roli vztahy s dalším odběratelem odběratele dlužníka. Dále měl znalec ověřit, zda cena okurek, kterou zaplatila společnost GHS Handels za české, netříděné okurky odpovídá tržním poměrům na bavorském trhu. Vzhledem k tomu, že neexistuje žádná evidence k prodeji okurek, jejich velikosti, druhu a jakosti, neexistovaly ceníky a dohody o ceně byly pouze ústní, jejichž písemné potvrzení ovšem rovněž absentuje (vyjádření dlužníka ze dne 2. 12. 2013, 27. 1. 2014 a 24. 3. 2015), není zřejmé, z čeho znalec vycházel a z jakých dokladů dovodil své závěry, neboť podklady mu byly smlouvy se společností Donau Gemüse Handels, nikoliv s dlužníkem, s výjimkou obecné smlouvy z roku 2009 (viz shora). Znalec se navíc vyjadřoval k situaci na bavorském, nikoliv českém trhu. Žalovaný tento posudek neuznal jako důkazní prostředek a soud s jeho hodnocením souhlasí. Ostatně sám dlužník se domáhal především uznání jako důkazního prostředku znaleckého posudku ze dne 2. 11. 2015, č. 1/810/2015, zpracovaného znaleckým ústavem TPA Horwath Valuation Services s.r.o., který se měl zabývat průměrnou cenou okurek a jahod na českém trhu.
39. Žalovaný mimo jiné uvedl, že předložené znalecké posudky pro něj nejsou závazné ve smyslu ustanovení daňového řádu, neboť byly předloženy odvolatelem, a nikoliv zadány daňovým orgánem, a proto je hodnotil jako kterékoliv jiné listiny. Soud v tomto směru musí korigovat závěry žalovaného, neboť podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2015, sp. zn. 9 As 206/2014, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), má-li posudek předložený Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

účastníkem správního řízení náležitosti znaleckého posudku dle § 127a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“), postupuje se při jeho provádění stejně jako při provádění znaleckého posudku znalce ustanoveného správním orgánem podle § 56 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“). Dále svůj závěr Nejvyšší správní soud odůvodnil takto: *„Na základě citovaného ustanovení občanského soudního řádu je tak v řízeních před soudem (i ve správním soudnictví) znalecký posudek předložený účastníkem řízení, pokud splňuje stanovené formální požadavky, považován za důkazní prostředek - znalecký posudek, a to bez ohledu na to, zda byl předložen až v řízení před soudem, nebo v rámci správního řízení. Z logiky věci je pak nepřípustné, aby ve správním řízení byla tatáž listina považována za jiný podklad pro rozhodnutí (důkaz listinou), na který nemusí být nahlíženo jako na znalecký posudek, zatímco v řízení před soudem by takovému dokumentu byla přiznána důkazní síla znaleckého posudku. Proto i v řízení před správním orgánem musí být takový posudek předložený účastníkem řízení, pokud splňuje náležitosti uvedené v § 127a o. s. ř., hodnocen stejně jako důkaz znaleckým posudkem. A obdobně znalec, který vypracoval odborný posudek, bude případně vyslechnut jako znalec, tedy k odborným otázkám, nikoliv k okolnostem, které vnímal svými smysly.“*

40. Podle § 127a věta první o.s.ř., jestliže znalecký posudek předložený účastníkem řízení má všechny zákonem požadované náležitosti a obsahuje doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku, postupuje se při provádění tohoto důkazu stejně, jako by se jednalo o znalecký posudek vyžádaný soudem.
41. Soud má za to, že uvedený právní názor je aplikovatelný i pro daňové řízení, a pokud daňový subjekt předloží znalecký posudek obsahující náležitosti podle § 13 vyhlášky č. 37/1967 Sb., s doložkou znalce o vědomosti následků nepravdivého znaleckého posudku, musí s ním správce daně nakládat jako se znaleckým posudkem, byť byl opatřen daňovým subjektem. Zatímco posudek GA. 1162/8/15i, A. B., uvedenou znaleckou doložku neobsahuje a nelze ho považovat za znalecký posudek dle českého práva, znalecký posudek ze dne 2. 11. 2015, č. 1/810/2015, veškeré náležitosti kladené na znalecký posudek splňuje, a proto ho žalovaný nesprávně vyhodnotil jako jiný důkazní prostředek dle § 93 odst. 1 daňového řádu.
42. Soud však v dané věci byl povinen vyhodnotit, zda uvedená vada řízení je natolik závažnou vadou, že mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Z uvedeného posudku č. 1/810/2015 je zřejmé, že znalecký ústav vycházel při stanovení výkupních cen okurek nakládaček a jahod výhradně ze Situační a výhledové zprávy Ministerstva zemědělství za rok 2012, jejíž údaje pouze převzal. Možnosti použití uvedené zprávy však rezonují celým daňovým řízením, neboť již před správcem daně navrhoval dlužník její využití pro stanovení obvyklé ceny. Správce daně se pak obsáhle vyjadřoval k tomu, proč ji pro stanovení obvyklé ceny nepoužije (str. 46 a 47 zprávy o daňové kontrole), a poukázal na to, že jím zjištěná obvyklá cena je dokonce nižší, neboť dlužník vychází z nákupních cen u zpracovatelů okurek, ale přitom je pěstitelem a prodává je obchodníkovi, a proto dlužník ve svých výpočtech měl vycházet z jiných údajů Situační a výhledové zprávy. Za této situace, kdy je předložený znalecký posudek v uvedeném aspektu bez přidané odborné hodnoty a správce daně i žalovaný se způsobem stanovení obvyklé ceny i tím, proč nebudou vycházet ze Situačních a výhledových zpráv Ministerstva zemědělství, zabývali, soud konstatuje, že špatné vyhodnocení předloženého znaleckého posudku není takovou vadou, která by mohla vést k nezákonnému meritornímu rozhodnutí, neboť fakticky se tvrzenými údaji ve znaleckém posudku daňové orgány Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zabývaly.

43. K námitce, že dlužníku nebyla sdělena identita srovnatelného subjektu, soud uvádí, že podle § 52 odst. 1 věta první daňového řádu úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. Z ustanovení § 52 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že jsou chráněny informace, které vypovídají o poměrech jednotlivých osob, nikoliv vše, co se správce daně dozví při správě daní. To znamená, že neplatí obecný zákaz poskytovat jakékoli informace, pouze je nutné dodržet podmínku, podle níž nemůže být vyraženo cokoli, co by poskytlo konkrétní informace o konkrétní osobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007; rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 8. 2016, sp. zn. 10 Af 4/2015, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Dlužník byl seznámen s kritérii, podle jakých byl srovnatelný subjekt vybrán (velikost obhospodařované plochy, druh pěstované zeleniny), i s tím, co srovnatelný subjekt uvedl. Nebyly mu sděleny pouze identifikační údaje srovnatelného subjektu. Soud konstatuje, že dlužníku nesvědčí právo znát tyto údaje, neboť by poté byly zřejmé i obchodní poměry srovnatelného subjektu a došlo by k porušení ustanovení § 52 odst. 1 daňového řádu. Tato námitka je tedy rovněž nedůvodná.
44. Poslední námitkou žalobce bylo, že žalovaný nedoručil žalobci – insolvenčnímu správci výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 11. 11. 2016. Soud ze správního spisu ověřil, že tato výzva byla insolvenčnímu správci doručena prostřednictvím datové schránky dne 14. 11. 2016. Ani tato námitka není důvodná.
45. Soud uzavírá, že přes žalobcem uváděné námitky neshledal napadené rozhodnutí žalovaného či rozhodnutí mu předcházející nezákonnými. Vzhledem k tomu žalobu výrokem ad I. rozsudku podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
46. Současně soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení, neboť ten ve věci neměl úspěch. Žalovanému náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Ústí nad Labem 9. ledna 2018

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)