



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobce: M. V.**, narozeného dne „X“, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Stanislavem Lžičarem, daňovým poradcem, se sídlem Holečkova 103/31, 150 00, Praha 5, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2014, č. j. 22918/14/5000-14103-709175,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 9. 2014, č. j. 22918/14/5000-14103-709175, **se pro nezákonnost z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 18.008,36 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím své tehdejší zástupkyně v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 9. 2014, č. j. 22918/14/5000-14103-709175, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Litoměřicích (dále jen „správce daně“), ze dne 13. 1. 2014, č. j. 178580/14/2507-24801-506520. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle

§ 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 233.655 Kč a sdělil mu penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 46.731 Kč.

V žalobě žalobce předeslal, že do roku 2009 podnikal jako obchodník se zemědělskou technikou, kde kromě sortimentu výrobků zemědělské a lesnické techniky zajišťoval i dodávky náhradních dílů na tyto stroje. Žalobce s cílem ukončit činnost fyzické osoby podnikatele založil právnickou osobu, ve které vykonává funkci jednatele, a převedl na ni zásoby veškerého sortimentu evidovaného na skladu za cenu odpovídající 20 % ceny pořizovací. Takto stanovená cena vycházela z úvahy zohledňující prodejnost veškerého skladu jako celku bez vymezení použitelnosti jednotlivých dílů či položek skladu, převážně náhradních dílů těžkých zemědělských a lesnických strojů. Daňové orgány ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zvýšily vykázaný základ daně o 1.557.720 Kč, což odpovídá zvýšení ceny na původní nákupní ceny. Žalovaný tento postup zdůvodnil tím, že žalobce spolehlivě nedoložil, z jakého důvodu prodal spojené osobě zásoby zboží s 80% slevou z jejich prodejní ceny, když cena obvyklá byla správcem daně zjištěna v úrovni ceny pořizovací.

Žalobce odmítl závěr žalovaného, že uspokojivě nedoložil rozdíl v ceně, a namítal, že zjištění ceny ze strany daňových orgánů bylo provedeno způsobem vylučujícím jeho přezkoumání. Podle žalobce je zřejmým důvodem jím stanovené ceny jednorázový výprodej zásob jako celku. Žalobce zohlednil, že se jednalo o sklad prakticky nepoužitelný, zastaralý, dlouhodobě mimo jakoukoli obrátku, což nebylo v průběhu daňové kontroly zpochybněno a daňové orgány nevysvětlily, proč tento postup považovaly za nedůvodný. Žalobce podotkl, že měl podle názoru správce daně prodávat díly mající cenu šrotu za 100 % původní ceny. Žalovaný zjistil obvyklou cenu srovnáním se subjekty, které sám zajistil, aniž uvedl relevantní kritéria srovnání, přičemž podle žalobce srovnával nesrovnatelné. Úvaha daňových orgánů vycházela ze srovnání s daňovými subjekty s obdobnými znaky obchodního případu, místem podnikání a odpovídajícím charakterem zboží. Podle žalobce byl však jediným srovnatelným kritériem obdobný postup převodu podnikání, což ale nestačí pro určení ceny podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Ca 48/2009 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 109/2007, které se týkají určení srovnatelných nákladů v rámci cenové regulace, konstatoval, že je nutné srovnávat tato kritéria: místo podnikání, postavení na trhu, obchodní specifika, způsob poskytování konkrétních služeb, portfolio činnosti, technická vyspělost a používané technologie. Podle žalobce posoudil žalovaný jen tu část, která se hodila pro jeho závěry, což ovšem nestačí.

K jednotlivým faktorům srovnání žalobce uvedl, že faktory postavení na trhu a obchodní specifika jsou v dané věci nesrovnatelné z pohledu specifik dotčené komodity. Otázku postavení na trhu pak nelze posoudit vůbec při neznalosti konkrétního vybraného subjektu pro srovnání. Žalovaný podle žalobce srovnával produkci určenou převážně pro domácnost s produkcí určenou pro průmyslovou výrobu, konkrétně pro obdělávání půdy nebo zpracování dřeva v lesní těžbě, a s touto rozdílností se vůbec nevyrovnal. Rozdílný je také způsob poskytování služeb. Prodej domácích potřeb a provoz železářství označil žalobce za rychloobrátkovou činnost realizovanou formou prodeje s přístupem a uspokojením potřeb

široké veřejnosti, zatímco žalobce byl zaměřen na relativně úzkou skupinu podnikatelů s vyloučením široké veřejnosti, která jeho produkci nepotřebuje. K faktoru portfolia činnosti žalobce poznamenal, že žalovaný srovnává maloobchodní prodej se specializovanou formou vztahující se k průmyslové výrobě v oblasti zemědělství a lesního průmyslu. Podle žalobce je tak jediným shodným faktorem převod formy podnikání z fyzické na právnickou osobu, což nestačí pro zvýšení ceny za převedení zásob v řádech statisíců. Žalobce shrnul, že žalovaný srovnal mezi sebou nesrovnatelné, s cílem určení obvyklé ceny použil a zjišťoval jen ty faktory srovnání, které mu vyhovovaly, a nevyrovnal se s faktory, které logika a ekonomická činnost předpokládá. Žalobce doplnil, že informaci o tom, že byl srovnáván s prodejci domácích potřeb a železářského zboží v maloobchodě, se dozvěděl až ze žalobou napadeného rozhodnutí. Před tím daňové orgány tuto skutečnost tajily.

Podle žalobce je bez ohledu na jeho důkazní povinnost určení ceny obvyklé při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů důkazní povinností daňových orgánů. Jejich závěr musí být přezkoumatelný, přičemž přezkoumatelnost začíná jasným a konkrétním vymezením srovnávaných subjektů s možností odůvodnění postupu a okolností při stanovení ceny. Na tyto skutečnosti se ale subjektů vybraných pro srovnání nikdo neptal. Žalobce dodal, že ani neví, kdo byl pro srovnání vybrán. Žalovaný podle žalobce tím, že srovnal nesrovnatelné, nedostal své důkazní povinnosti tak, aby daň z příjmů byla stanovena správně, což předpokládá § 1 odst. 2 daňového řádu. Tomuto závěru podle žalobce nasvědčují i dvě nabídky označené na straně 9 napadeného rozhodnutí za nabídky „z hypotetické roviny“. Pokud žalovaný shledal, že žalobce nedostal své důkazní povinnosti tím, že nedoložil uspokojivě rozdíl v ceně obvyklé, nemohl podle žalobce odmítnout vyjádření a nabídku firem, které obchodují prakticky ve shodné komoditě a shodných podmínkách jako žalobce. Žalobce konstatoval, že žalovaný tyto nabídky neodmítl proto, že se jedná o nabídky hypotetické, nýbrž proto, že byt' vymezily cenu vyšší, než byla stanovena žalobcem, nedosahovaly správcem daně vymezených 100 % původní pořizovací ceny, což správce daně bez ohledu na cokoli obhajuje.

Žalobce dále namítal, že ačkoli žalovaný odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 74/2010, který zavazuje daňové orgány při zjišťování referenční ceny ke srovnání podmínek, resp. výše vyjmenovaných kritérií, žalovaný žádné pečlivé zkoumání neprováděl, ani nerealizoval žádnou korekci spojenou s rozdílnými podmínkami.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, popsal průběh daňového řízení a k věci uvedl, že žalobce prodal společnosti AGROTECHNIKA Vaněk, s. r. o., která je s ním spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, veškeré zásoby s 80 % slevou z prodejní ceny (tj. nákupní cena + marže), přičemž tuto slevu poskytl ve shodné výši na každou prodanou položku. Žalobce přitom v běžných obchodních vztazích nezávislým osobám poskytoval slevy ve výši 10 až 15 % z prodejní ceny, které nikdy nebyly nižší než ceny nákupní. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce, že uspokojivě doložil rozdíl v cenách, kdy prodejní cena po slevě odpovídala asi 40 % nákupní ceny. Žalobce neučinil žádné konkrétní a jednoznačné rozlišení jednotlivých položek, ani žádné korekce ve vztahu k některým z nich, ale naopak poskytl jednotnou slevu 80 % z prodejní ceny všech položek. Své tvrzení, že hodnota prodávaného zboží odpovídala jeho ceně k datu uskutečnění obchodní transakce, žalobce nijak neprokázal. Žalovaný konstatoval,

že nebylo úkolem správce daně, aby zpochybňoval obecné tvrzení žalobce, že některé položky zásob měly cenu šrotu.

K námitce nedostatečnosti kritérií při použití srovnatelných daňových subjektů žalovaný uvedl, že sám žalobce označil cenu při výprodeji skladu za akceptovatelnou s ohledem na to, že se převáděl sklad jako celek a že se jednalo o jedinečný a neopakovatelný obchodní případ. Správce daně našel srovnatelné daňové subjekty s obdobnými znaky uzavřeného obchodního případu, kde se shodovaly změna právní formy podnikání (z fyzické osoby na právnickou, kdy fyzická osoba již dále s předmětným zbožím neobchodovala), místo podnikání a charakter obchodovaného zboží. Z intervalu cen zjištěných u srovnatelných subjektů (nákupní ceny až nákupní ceny zvýšené o 30 %) správce daně zvolil spodní hranici, tj. ve výši nákupních cen. Tato skutečnost podle žalovaného vyvážila namítaný rozdíl tvorby ceny správcem daně zjištěnými nezávislými osobami, které uskutečnily obchodní transakci za obdobných, nikoli zcela shodných podmínek. Další žalobcem později účelově uváděná kritéria, u nichž žalobce ani nezmínil případné konečné důsledky v oblasti cen, označil žalovaný za irelevantní a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 87/2012 dodal, že volba kritérií je správní úvahou. S tou byl žalobce seznámen již během daňové kontroly a je přezkoumatelně uvedena též v napadeném rozhodnutí. K námitce žalobce, že doložil zjištěný cenový rozdíl vyjádřením a nabídkou firem, které obchodují prakticky ve stejné komoditě a podmínkách, žalovaný podotkl, že správce daně důkladně posoudil a vysvětlil důvody, proč tyto důkazní prostředky nebyly osvědčeny jako důkazy prokazující rozdíl v cenách. Především mezi žalobcem a oslovenými firmami nenastal běžný obchodní vztah definovaný v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ten by ani neodpovídal situaci, kdy žalobce v roce 2009 a 2010 prodal zboží spojené osobě, navíc na soupisce zboží k datu 31. 12. 2012 je uvedeno jiné zboží a konečně společnost Mountfield, a. s., je podle žalovaného se žalobcem naprosto nesrovnatelná.

Při jednání konaném dne 1. 3. 2017 zástupce žalobce zdůraznil, že jedinou problematickou otázkou v rámci daňové kontroly, byla otázka správnosti stanovené výše ceny za prodej skladových zásob od žalobce jako podnikající fyzické osoby jeho nově zakládané společnosti s ručením omezeným. Zástupce žalobce trval na tom, že daňové orgány pochybily při zjištění ceny obvyklé postupem podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, kdy jako obdobné subjekty byly vybrány subjekty obchodující s odlišnými komoditami (zahradní potřeby), ačkoli žalobce obchodoval zejména s náhradními díly pro velkou zemědělskou a lesnickou techniku. Dodal, že ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že se správce daně zabýval pouze drobnými položkami zahradní techniky a vůbec se nezabýval otázkou náhradních dílů k zemědělské a lesnické technice. Sám žalobce v průběhu daňového řízení oslovil dva zcela nezávislé obchodníky s obdobnými stroji a požádal je o vyjádření k výši ceny za případně nabídnuté skladové zásoby. U jednoho byla nabídka v rozsahu 40 až 60 % nákupních cen a druhý nabídl cenu asi ve výši 25 % nákupních cen za celý sklad. Zástupce žalobce dále poznamenal, že v některých případech se jednalo o náhradní díly, jejichž využitelnost s ohledem na dobu pořízení a množství strojů, k jejichž opravě by mohly být využity, výrazně klesla, a tím klesla i jejich reálná cena.

Pověřený zaměstnanec žalovaného při tomtéž jednání plně odkázal na písemné vyjádření k žalobě a na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě 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 § 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 § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti podstatné pro rozhodnutí o žalobě. Z protokolu o ústním jednání ze dne 18. 6. 2012, č. j. 109170/12/196931506976, vyplynulo, že Finanční úřad v Litoměřicích zahájil uvedeného dne u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 22. 10. 2012, č. j. 142277/12/196931506976, správce daně žalobce vyzval, aby předložil nebo navrhl důkazní prostředky, které uspokojivě doloží rozdíl zjištěný správcem daně ve výši 1.557.720 Kč mezi cenou, za kterou žalobce prodal zboží své vlastní společnosti AGROTECHNIKA Vaněk, s. r. o., a cenou, která by byla sjednána za stejných nebo obdobných podmínek v běžných obchodních vztazích v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně současně ve výzvě uvedl, že žalobce prodal veškeré zásoby sortimentu „zahrada“ (netkané textilie, sítě, pytle, bazénové fólie, rozmetadla, sadbovače, zahradní jezírka, apod.) společnosti AGROTECHNIKA Vaněk, s. r. o., se slevou 80 % z prodejní ceny 4.872.478,73 Kč (nákupní cena + marže), tj. za 974.496,66 Kč, ačkoli v běžných obchodních vztazích poskytoval slevy 10 nebo 15 % a prodejní cena ani po slevě nebyla nikdy nižší než cena pořizovací. Z toho správcem daně vyplynuly pochybnosti o tom, zda žalobce postupoval v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. zda své vlastní společnosti prodal zásoby náhradních dílů za ceny v obchodních vztazích běžné.

Z úředního záznamu ze dne 18. 2. 2013, č. j. 233939/13/2507-05401-506976, vyplynulo, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil dva srovnatelné daňové subjekty, které rovněž převedly zásoby spojeným osobám. První z nich prodal v roce 2009 zahradní techniku a potřeby pro zahradu za nákupní cenu a v roce 2010 army shop – armádní oblečení a zboží rovněž za nákupní cenu. Druhý z nich v roce 2005 vložil zásoby zboží do společnosti s ručením omezeným, kterou založil, přičemž šlo o domácí potřeby a železářství a cena zásob byla určena podle znaleckého posudku jako pořizovací a účetní hodnota zásob + 30% marže. S ohledem na shodné znaky (zdaňovací období, sortiment) se správce daně přiklonil ke srovnatelnému subjektu, jenž prodal spojeným osobám za obdobných podmínek zásoby zboží za nákupní ceny. Správce daně konstatoval, že nákupní cena zásob zboží prodaného žalobcem v roce 2010 činila 2.552.217 Kč, prodejní cena byla 974.496,66 Kč a vzniklý rozdíl dosahoval výše 1.577.720,34 Kč.

Dne 7. 1. 2014 byla se zástupcem žalobce projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 2133850/13/2507-05403-506976, obsahující popis a hodnocení jednotlivých zjištění správce daně. Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 13. 1. 2014 dodatečný platební výměr č. j. 178580/14/2507-24801-506520, jímž žalobci doměřil daň

z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 233.655 Kč a sdělil mu penále ve výši 46.731 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, neboť napadené rozhodnutí je nezákonné.

V projednávané věci aplikovaly daňové orgány postup upravený v § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, podle kterého „[l]iší-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.“

Výkladem citovaného ustanovení se ve své judikatuře podrobně zabýval Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil následující závěry: „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, č. j. 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 věty první zákona o daních z příjmů. Správce daně však může úpravu provést teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup. 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.

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 cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje. 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 daňového subjektu. Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazního ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční 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. Referenční 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. 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. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. 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 té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).

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 vysvětlit. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů, nese 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. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně nepřipadá v úvahu.“

V projednávané věci správce daně zcela správně konstatoval, že žalobce a společnost AGROTECHNIKA Vaněk, s. r. o., jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť žalobce je jediným společníkem a jednatelem této společnosti. Tato skutečnost je zřejmá z údajů zapsaných v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze (spisová značka: C 152176) a žalobce ji ostatně ani nerozporoval. První podmínka pro aplikaci citovaného ustanovení tak byla splněna.

Dále bylo povinností správce daně tvrdit a prokázat, že se ceny sjednané mezi žalobcem a společností AGROTECHNIKA Vaněk, s. r. o., liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V tomto kroku správce daně pochybil, neboť pro určení referenční ceny nezvolil běžné obchodní vztahy existující mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, nýbrž – jak sám uvedl v úředním záznamu ze dne 18. 2. 2013, č. j. 233939/13/2507-05401-506976, a v dalších pozdějších dokumentech – také obchodní

vztahy mezi spojenými osobami, které mohly být v důsledku tohoto propojení rovněž pokřivené, a to v prospěch i v neprospěch prodávajícího subjektu. Správce daně tedy ve vztahu k referenčním cenám neunesl své důkazní břemeno, na které žalobce v žalobě důvodně poukazoval. Žalovaný popsané pochybení při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nenapravil a naopak závěry správce daně bezvýhradně potvrdil.

Vzhledem k tomu, že správce daně ani žalovaný řádně v souladu s požadavky § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a citované judikatury neprokázali rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou, nemohlo poté důkazní břemeno přejít na žalobce. Za situace, kdy žalobce nebyl nositelem důkazního břemene, nemůže obstát závěr žalovaného, že žalobce toto břemeno neunesl. Judikaturou správních soudů jednoznačně formulovaný základní předpoklad k tomu, aby mohly daňové orgány rozhodnout v neprospěch žalobce, tj. neunesení důkazního břemene z jeho strany, tudíž nebyl naplněn. Pokud správce daně přesto žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a žalovaný příslušný dodatečný platební výměr potvrdil, soud shledal, že napadené rozhodnutí je nezákonné pro rozpor s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. S ohledem na toto zjištění ztratilo na významu zabývat se ostatními žalobními námitkami, neboť nelze předjímat, jak by se daňové řízení vyvíjelo v případě, že by správce daně důkazní břemeno unesl.

Soud proto napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Žalovaný tak bude povinen postupovat při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, a zejména při stanovení referenční ceny vycházet z běžných obchodních vztahů existujících mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek.

Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 18.008,36 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3.000 Kč, z částky 9.300 Kč za tři úkony právní služby zástupce žalobce po 3.100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2013 [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d), účast při jednání soudu – § 11 odst. 1 písm. g)], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů daňového poradce [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006], z částky 600 Kč jako náhrady za promeškaný čas strávený cestou zástupce žalobce k jednání soudu a zpět [6 půlhodin po 100 Kč podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 AT], z cestovného 1.603,60 Kč a z částky 2.604,76 Kč představující 21% DPH, kterou byl daňový poradce podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Cestovní náhrady stanovil soud podle § 157 a § 158 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobce podnikl k jednání soudu cestu z Prahy do Ústí nad Labem a zpět (celkem 194 km) vozidlem Mercedes Benz, RZ „X“, palivo BA 95 B,

spotřeba pro kombinovaný provoz 14,8 l na 100 km. Vzhledem k tomu, že předložený technický průkaz vozidla byl sestaven podle metodiky EU č. 1999/100, představuje spotřebu pro kombinovaný provoz třetí údaj o spotřebě v tomto technickém průkazu uvedený. Podle vyhlášky č. 440/2016 Sb. činí pro rok 2017 sazba základní náhrady za 1 km 3,90 Kč a cena benzínu 95 oktanů byla 29,50 Kč/l. Cestovné k jednání, které se skládá ze základní náhrady 756,60 Kč (3,90 Kč/km, 194 km) a z náhrady za spotřebované palivo 847 Kč (14,8 l/100 km, 29,50 Kč/l, 194 km), tedy dosahovalo částky 1.603,60 Kč, nikoli zástupcem žalobce účtovaných 1.649,39 Kč.

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 nejbližší 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, 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.

V Ústí nad Labem dne 1. března 2017

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová