



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobkyně: L. P.**, bytem „X“, zastoupené JUDr. Ivanem Vávrou, advokátem se sídlem v Litoměřicích, ul. Dlouhá č. p. 16, PSČ 412 01, proti **žalovanému: O d v o l a c í m u f i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 31, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 28. 7. 2008, č. j. 8925/08-1100-500331,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 28. 7. 2008, č. j. 8925/08-1100-500331, **se pro vady řízení z r u š u j e** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n zaplatit** žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **10.712,-Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 28. 7. 2008, č. j. 8925/08-1100-500331, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 12. 2007, č. j. 116826/07/196911/6649, č. 1070001202, jímž správce daně žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 92.088,-Kč a snížil daňovou ztrátu o částku 140.471,-Kč. Současně žalobkyně navrhovala, aby soud zrušil i citovaný dodatečný platební výměr a uložil žalované straně nahradit jí náklady za předmětné soudní řízení.

Ve velmi obsáhlé žalobě uvedla, že výše uvedená rozhodnutí původního žalovaného a správce daně odporují zákonu i faktickému zjištěnému stavu. V předmětné věci se spor týká toho, zda v případě prodeje zásob společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., žalobkyní byla sjednána cena obvyklá ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), či nikoliv. Žalobkyně přitom vytýká správci daně a původnímu žalovanému, že v této věci nepostupovali ve smyslu zákona a že důkazy a návrhy předkládané žalobkyní nevyhodnotili materiálně odpovídajícím

způsobem, dále že při své úvaze postupovali jednostranně se zjevným úmyslem vyměřit žalobkyni daňovou povinnost za každou cenu bez ohledu na realitu. Navíc původní žalovaný v rámci odvolacího řízení nepostupoval objektivně, když v žalobou napadeném rozhodnutí v podstatě pouze zopakoval argumentaci správce daně bez toho, aby se řádně vyrovnal s argumentací žalobkyně obsaženou v jejím odvolání ze dne 25. 1. 2008, dále v ústním doplnění odvolání ze dne 29. 2. 2008 a také i s argumentací předkládanou v průběhu prováděné daňové kontroly.

Žalobkyně nesouhlasí se závěrem správních orgánů obou stupňů o tom, že v případě prodeje zásob společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., nebyla sjednána cena obvyklá ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, přičemž jejich závěr shledává v rozporu s platnou právní úpravou. Dle žalobkyně po celou dobu daňové kontroly jí nebylo ze strany správce daně sděleno, jakou obvyklou cenu správce daně zjistil a jaká cena tzv. obvyklá měla být žalobkyni uplatněna či použita. Stejně tak žalobkyni nebylo sděleno, jakým způsobem byla spolehlivě obvyklá cena zjištěna. Žalobkyně přitom trvá na tom, že náležitě zdokladovala výši a způsob stanovené ceny naprosto úplně a přehledně. V případě žalobkyně tak došlo k paradoxu, kdy správce daně uvedl v protokole o jednání, že nestanovil cenu obvyklou, přesto následně doměřil ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou. Správce daně pak považuje zřejmě za cenu obvyklou cenu pořizovací (nákupní). Tento závěr správce daně opřel o znalecký posudek jiného daňového subjektu, který v protokole ze dne 2. 8. 2007 označil za stejný obchodní případ, avšak v protokole ze dne 8. 10. 2007 již tvrdí, že tímto obchodním případem neargumentoval, pouze tento obchodní případ použil jako podpůrný argument, a to u případu ovšem nikoliv stejného, ani obdobného a navíc u osob spojených. Z něj pak dovozuje, že „...cenu, kterou je subjekt povinen při prodeji dodržet ve výši nákupních cen...“.

Dle žalobkyně správce daně použil v jejím případě argumentaci, která nemůže obstát ve světle toho, že u žalobkyně se jedná o stanovení ceny obvyklé u zboží – spotřební elektronika, domácí elektronika apod., přičemž v případě, který vzal správce daně za vzor, se jednalo o prodej zásob kovu a kovových výrobků. Vzhledem k této skutečnosti není třeba velké odbornosti, aby bylo možno dospět k závěru, že metodika ocenění skladového kovu a kovových výrobků bude zřejmě poněkud jiná, než je u ocenění elektroniky, jež morálně i fakticky stárne v době týdnů a jednotek měsíců. Dle žalobkyně lze dospět k poměrně jednoznačnému závěru, že nelze dost dobře porovnávat prodej sortimentu kovu a kovových výrobků se stářím do jednoho roku s prodejem zásob elektro zboží se stářím přesahujícím jeden rok. K rozdílnosti charakteru zboží a jeho stáří, vývoji cen atd. je třeba připočítat skutečnost, že se navíc nejedná ani o stejný obchodní případ, ani o obdobný obchodní případ za stejných nebo obdobných podmínek. Z tohoto podpůrného argumentu dle žalobkyně není možno dovozovat, že by takto měla být stanovena cena při prodeji zásob obchodní společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., žalobkyní. Pokud správce daně vede svoji fakticky jedinou argumentaci pouze tímto směrem, je dle názoru žalobkyně takovýto postup v rozporu se zákonem.

Žalobkyně dále uvádí, že zákon stanoví, že cenou obvyklou je taková cena, která byla sjednána při prodeji stejného nebo porovnatelného majetku nebo služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku za stejných nebo obdobných podmínek mezi nezávislými osobami. Nelze-li určit cenu, která byla sjednána mezi nezávislými osobami, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Správce daně a následně ani původní žalovaný ovšem takto zjištěnou cenu neměli k dispozici – správce daně pouze používá a argumentuje, byť dle jeho tvrzení jen podpůrně (ovšem žalobce je naopak toho názoru, že ve skutečnosti se fakticky jednalo o výhradní argumentaci správce daně) znaleckým posudkem z úplně jiného

obchodního případu při naprosto jiném a neporovnatelném druhu zboží a stáří. Dle žalobkyně se správce daně při stanovení ceny obvyklé vůbec nezabýval stejnými nebo obdobnými podmínkami mezi nezávislými osobami, jakož ani nezjišťoval jiné okolnosti pro stanovení ceny obvyklé. Nemohl-li správce daně tímto způsobem zjistit cenu obvyklou, je třeba ji zjistit dle zvláštního právního předpisu, což ovšem dle žalobkyně správce daně též neučinil, když toliko podpůrně argumentuje znaleckým posudkem. Znalecký posudek aplikovaný správcem daně nelze v žádném případě použít jako argument pro stanovení ceny mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek a ani jako cenu zjištěnou podle zvláštního právního předpisu, neboť tento znalecký posudek se týká úplně jiného zboží. Za jediný společný jmenovatel lze pouze považovat skutečnost, že v tomto konkrétním případě, jakož i ve znaleckém posudku, se jednalo o situaci, kdy podnikající fyzická osoba odprodala veškeré zásoby zboží obchodní společnosti s ručením omezeným, jež byla současně vlastněna touto podnikající fyzickou osobou. Ostatní skutečnosti, tj. druhový sortiment zásob, jejich stáří, prodejnost, vztah k reklamačním a záručním lhůtám atd., jsou ovšem naprosto neporovnatelné. Nadto žalobkyně doplňuje, že i ve srovnávaném případě byl vypracován znalecký posudek, tudíž nebyl použit institut ceny obvyklé, jak je to slučováno správcem daně. Z ustanovení § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů totiž vyplývá, že pro srovnání se užije cena obvyklá, a teprve, když není možno tuto cenu zjistit, se použije cena zjištěná dle zvláštního právního předpisu, tj. cena zjištěná znalcem. V tomto kontextu žalobkyně poznamenává, že cena obvyklá se nerovná ($\neq$) ceně zjištěné znaleckým posudkem, a to ještě na úrovni ceny nákupní. Vzhledem k této skutečnosti dle žalobkyně nelze dovozovat, jak to ovšem činí správce daně, že ve všech ostatních případech je cenou obvyklou cena nákupní. Správce daně si současně v tomto ohledu protirečí, když argumentuje vyhláškou č. 580/1990 Sb., federálního ministerstva financí, ministerstva financí České republiky a ministerstva financí Slovenské republiky, kterou se provádí zákon č. 526/1990 Sb., o cenách (dále jen „vyhláška“), jak vyplývá z protokolu č. j. 109042/07/196933/7036, jelikož na základě této vyhlášky (*pozn. soudu: předmětná vyhláška již byla zrušena ke dni 21. 12. 2009*) dovozuje, že cenou obvyklou je cena nákupní zvýšená o přírážku. Do tohoto okamžiku však správce daně tvrdil, že cenou obvyklou je cena nákupní, tj. cena, která není zvýšena o přírážku. Dle předmětné vyhlášky je cenou obvyklou cena, která vychází z úrovně skutečně sjednaných cen na tuzemském trhu a dosahovaných za standardního chování většiny subjektů na trhu při prodeji a nákupu, jak je ostatně konstatováno i samotným správcem daně. Žalobkyně k tomu uvádí, že po celou dobu prokazování argumentovala tím, že sjednaná cena vychází z obvyklých a standardních podmínek, a tuto cenu lze ověřit pouze srovnáním stejného nebo obdobného obchodního případu. Správce daně se ovšem touto argumentací dle žalobkyně vůbec nezabýval a jen mechanicky opakoval, že žalobkyně „svá tvrzení neprokázala“.

Žalobkyně je toho názoru, že v průběhu kontroly splnila nejen veškeré zákonné povinnosti, ale zároveň též unesla důkazní břemeno, když v rámci daňového řízení předložila znalecký posudek řádně vypracovaný soudním znalcem. Žalobkyně byla v této souvislosti především udivena způsobem, jakým byl předložený znalecký posudek hodnocen. Podle žalobkyně lze znalecký posudek (vypracovaný znalcem jmenovaným soudem) zvrátit pouze řádnou odbornou oponenturou, a nikoliv poměrně bohorovným tvrzením pracovnice správce daně, kterým je snižována odborná úroveň znalce. Žalobkyně zároveň opakovaně navrhovala, tj. nejen v řízení před správcem daně, ale i v následném odvolacím řízení, aby byl znalec F. F. vyslechnut z důvodu případného vysvětlení eventuálních nejasností ohledně vypracovaného znaleckého posudku. Tyto opakované návrhy žalobkyně byly ovšem správcem daně vždy zamítnuty, čímž tedy došlo k znemožnění provedení důkazu. Žalobkyně následně v žalobě detailně popisuje, na podkladě jakých skutečností byl vypracován předmětný znalecký posudek. Před samotným oceněním zboží nejdříve znalec z inventárních seznamů dohledal

stáří zboží ke dni jeho prodeje a na základě těchto údajů bylo následně provedeno ocenění tohoto zboží. S ohledem na rozsah prodávaného zboží bylo ocenění provedeno jen u zboží, u něhož bylo dohledáno jeho stáří. V tomto směru se jednalo o určitý reprezentativní vzorek jedné prodejny. Žalobkyně dále rozvádí, že při oceňování tak rozličných druhů zboží, jak tomu bylo u žalobkyně, nelze dojít k nákupní ceně jako ceně stanovené znalcem. Tento argument navíc zesiluje skutečnost, že znalecký posudek vypracovaný na žádost žalobkyně se výlučně týkal sortimentu elektro zboží a spotřební elektroniky, které má postupem času rapidně klesající tendenci, pokud se jedná o jejich cenu. Naproti tomu vývoj cen kovů, když tento druh zboží byl zmíněn ve znaleckém posudku, na nějž podpůrně poukazoval správce daně, má naopak stoupající tendenci. Žalobkyně dále ve vztahu ke znaleckému posudku F. F. poukázala na protokol, č. j. 97359/07/196933/7036, v němž správce daně na jednu stranu dovodil, že znalec posuzoval zboží, které zůstalo na skladě obchodní společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., ke dni 16. 8. 2007. Ovšem následně sám správce daně ve stejném protokolu (pouze na jiném místě) uvádí, že znalec na skladě obchodní společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., shledal pouze několik vadných a neprodejných ležáků, když ostatní sortiment byl dle sdělení obchodní společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., prodán. Ve světle těchto skutečností správce daně na tomto místě protokolu dle žalobkyně uzavírá, že žalobkyně nechala vypracovat znalecký posudek až v roce 2007, a to ještě převážně na zboží, které již bylo prodáno. S ohledem na tento vnitřní rozpor ohledně tvrzení uvedených v totožném protokolu správcem daně žalobkyně konstatuje, že znalec dle tvrzení správce daně nemohl posuzovat toliko zboží na skladě obchodní společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., neboť toto tvrzení správce daně je v rozporu se skutečnostmi, které byly znalcem uvedeny v jím vypracovaném znaleckém posudku. Nadto žalobkyně doplnila, že z ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nevyplyvá, kdy by měl být znalecký posudek vypracován, k čemuž žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 9. 1999, č. j. 30 Ca 58/97 - 33, kde je uvedeno, že: „...cena obvyklá na trhu může být zjištěna i se značným časovým odstupem a dodatečné vypracování znaleckých posudků je samo o sobě nemůže zpochybnit...“, což má právě být případ žalobkyně.

Dále žalobkyně uvedla, že v průběhu daňového řízení jako další důkaz k ocenění zásob (zboží) prodaných obchodní společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., předložila ocenění těchto zásob, které bylo vypracováno obchodní společností FAST ČR, a. s., jakožto všeobecně respektovaným subjektem na trhu elektro zboží. Správce daně a posléze i původní žalovaný proti tomuto způsobu ocenění namítali, že obchodní společností FAST ČR, a. s., potažmo žalobkyní, bylo oceněno jiné zboží, a to ještě bez uvedení jeho stáří. Žalobkyně s tímto závěrem nesouhlasí ani v jednom dotčeném bodě. Pokud se týká první námitky, tj. že bylo oceněno jiné zboží, žalobkyně sděluje, že v daném přehledu oceněného zboží se opravdu nejedná ze 100% o identické položky, které byly prodány žalobkyní obchodní společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o. Nicméně vzhledem k výši a struktuře zásob, z nichž při oceňování vycházela obchodní společnost FAST ČR, a. s., jak je možno zjistit z položek oceňovaných touto obchodní společností, se jednalo z větší části o stejné a obdobné položky (neobrátkové a starší jeden rok). Podle žalobkyně tudíž není pravdivý závěr, že by obchodní společnost FAST ČR, a. s., oceňovala zcela jiné zboží, když tato obchodní společnost oceňovala pouze jiné zboží z části. Námitku ohledně neuvedení stáří oceňovaného zboží je dle žalobkyně též nutno odmítnout, neboť obchodní společnost FAST ČR, a. s., při ocenění zboží vycházela z údajů názvu zboží, výrobní značky a dalších doplňujících údajů obsažených v inventárních seznamech (soupisech). Vzhledem ke skutečnosti, že k zjištění stáří zboží postačuje, pokud je známo typové označení výrobku s uvedením (názvu) výrobce, není proto nezbytné, aby jednotlivé položky zboží byly přesně specifikovány, jak je to požadováno

správcem daně. Z tohoto důvodu není třeba uvádět další údaje, aby bylo možno určit stáří zboží, jak je správcem daně předjímáno.

V další části žaloby žalobkyně zevrubně popsala, jaký mechanismus byl z její strany aplikován při stanovení výše slev u zboží, které bylo následně prodáno obchodní společnosti Petráš plus, s. r. o. Při stanovení slev žalobkyně vycházela z hodnot průměrných slev kategorizovaných dle stáří zboží. V této souvislosti žalobkyně zmiňuje, že správce daně porovnával poskytování slev při prodeji zboží, když srovnával prodej zboží běžnému zákazníkovi s výprodejem celého skladu. Vzhledem k této skutečnosti je dle žalobkyně zřejmé, že porovnáním těchto obchodních případů s ohledem na jejich zásadní odlišnost nemůže vést ke stejným obvyklým cenám. Je totiž zřejmé, že výše slevy bude odlišná, pokud se jedná o prodej pouze jednoho kusu zboží, nebo když se jedná o prodej celého skladu zásob. Správce daně přesto zpochybnil výši slev, která byla žalobkyní v tomto případě poskytnuta. Žalobkyně je nicméně toho názoru, že poskytování slev řádně doložila, když slevy byly poskytovány v rozmezí 1% až 35%, přičemž nejčastěji byly poskytovány slevy ve výši 10% až 20%. K tomuto bodu žalobkyně závěrem poznamenala, že se jednalo o slevy, které byly poskytnuty konečným zákazníkům za jednotlivé položky zboží, a nikoliv slevy při prodeji celého souboru zboží.

Žalobkyně považuje za nezákonný i další postup správce daně, resp. následně původního žalovaného, a to ve věci, zda žalobkyně poskytovala, resp. neposkytovala, svým konečným zákazníkům slevy, a jak bylo poskytnutí těchto slev doloženo. Dle žalobkyně v tomto směru opětovně došlo k poměrně absurdní situaci, když správce daně tvrdí, že žalobkyně nedoložila, že k poskytnutí slev (konečným zákazníkům) skutečně došlo. Absurdnost situace dle žalobkyně zejména spočívá ve skutečnosti, že správce daně neakceptoval žalobkyní předložené karty přecenění, z nichž by bylo jednoduše zjištělné, že slevy byly opravdu poskytnuty. Současně by z těchto karet přecenění správce daně mohl zjistit, v jaké výši byly slevy poskytnuty. Dle správce daně ovšem tyto karty samy o sobě neprokazují, že zboží bylo opravdu přeceněno, tj. že byla konečným zákazníkům poskytnuta sleva. Jelikož nebyl ze strany správce daně akceptován tento listinný důkaz, navrhla žalobkyně provedení důkazu svědeckými výpověďmi, aby prostřednictvím tohoto důkazního prostředku prokázala, že běžným zákazníkům byly poskytnuty slevy – správce daně a později i původní žalovaný nicméně provedení tohoto důkazu odmítli s tím, že tento návrh nesouvisí s odprodejem zásob. V tomto tvrzení spatřuje žalobkyně logický rozpor, když se navíc jedná o rozpor se zákonem, jelikož správce daně a později i původní žalovaný znemožnili provedení důkazu, jímž mělo být prokázáno tvrzení žalobkyně. Vzhledem k této skutečnosti považuje tvrzení původního žalovaného, že šetření správce daně v této věci a hodnocení předložených důkazů bylo zcela v souladu se zákonem, za velmi odvážné. Žalobkyně je naopak přesvědčena, že v jejím případě bylo postupováno způsobem, který lze označit za velmi nestandardní a rozhodně ho nelze označit za objektivní. Dle žalobkyně totiž správce daně stíhá povinnost umožnit, tj. správce daně je povinen konat, žalobkyni provedení (uplatnění) navržených důkazních prostředků, což se ovšem nestalo.

Žalobkyně v návaznosti na právě uvedené má za to, že ze strany správce daně nebyla zjištěna cena obvyklá. Pokud měl správce daně pochybnosti ohledně sjednané ceny a neakceptoval argumenty žalobkyně, měl povinnost tuto obvyklou cenu sám zjistit, což však neučinil, přestože na něj v souladu s ust. § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přešla povinnost unést důkazní břemeno. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudky Krajských soudů v Brně a Ostravě, z nichž dle žalobkyně vyplývá pro správce daně jednoznačná povinnost prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost a správnost zaúčtování sjednané ceny

daňovým subjektem, když je třeba brát v potaz všechny okolnosti, které mají vliv na cenu, neboť i v rámci jednoho města se kupní ceny mohou odchylovat od cen zjištěných podle platných cenových předpisů rozdílným způsobem. Takovýto postup představuje skutečné stanovení obvyklé ceny. Jestliže by správce daně a následně původní žalovaný postupovali tímto způsobem, nebyla by žalobkyně nucena podávat tuto žalobu.

Žalobkyně v neposlední řadě původnímu žalovanému i správci daně vytýká, že porušili zákon, když nevyslechli žalobkyni navržené svědky, čímž bylo žalobkyni odepřeno právo na řádné projednání věci. Z tohoto důvodu se totiž původní žalovaný i správce daně v žádném případě nemohli vypořádat se všemi navrhovanými důkazními prostředky, jak je jimi tvrzeno. Žalobkyně proti tomuto postupu sice podávala námitky, nicméně tyto námitky byly zamítnuty. Vzhledem k těmto skutečnostem je žalobkyně přesvědčena, že původní žalovaný a správce daně vůči ní nevedli spravedlivé daňové řízení, neboť podle ust. § 31 odst. 2 daňového řádu platí, že se vždy provedou navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci, což se v případě žalobkyně rozhodně nestalo. Postup správce daně i žalovaného vůči žalobkyni byl v hrubém rozporu se základními zásadami daňového řízení.

Původní žalovaný ve stručném písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

K věci uvedl, že správce daně u žalobkyně provedl daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob za rok 2004, která si jako spolupracující osoba rozdělila v souladu s ust. § 13 zákona o daních z příjmů příjmy a výdaje s manželem Zdeňkem Petrášem v poměru 90% manžel žalobkyně a 10% žalobkyně. Správce daně přitom žalobkyni vyzval k prokázání zjištěných skutečností během daňové kontroly u manžela žalobkyně, jakožto u osoby, která rozdělovala část svých příjmů a výdajů. Žalobkyně vedla jednoduché účetnictví a předmětem jejího podnikání v tomto zdaňovacím období byl nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. V rámci uskutečněné daňové kontroly správce daně zjistil jisté nedostatky a z tohoto důvodu byla žalobkyně opakovaně vyzvána k jejich odstranění. Žalobkyně ovšem zjištěné nedostatky uspokojivě neodstranila, tudíž správce daně poté zhodnotil důkazní prostředky a rozhodl tak, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí vydaném správcem daně. Původní žalovaný dále uvedl, že pro veškerá tvrzení obsažená ve vyjádření k žalobě nachází oporu ve spisové dokumentaci obou správních orgánů, na něž v plném rozsahu odkazuje. Původní žalovaný je také přesvědčen, že žalobkyně nebyla nijak zkrácena na jejích zákonných právech, přičemž z jeho strany nebylo postupováno v rozporu s daňovým řádem. Závěrem pak původní žalovaný ještě poznamenal, že žalobkyně nesplnila povinnost tvrdit, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů či jejich části odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnila povinnost toto tvrzení odůvodnit.

Žalobkyně v následně učiněné replice setrvala na žalobních námitkách a dodala, že vyjádření původního žalovaného nepřináší nic nového, když původní žalovaný má dle žalobkyně ve všech ostatních soudem projednávaných případech argumentovat téměř univerzálně, až to budí dojem, že argumentace s tímto shodným obsahem je původním žalovaným připravena pro veškerá jednání před soudem. Původní žalovaný se vůbec nevyjadřuje k argumentům žalobkyně – vyjma jediné situace, která se vztahuje k výzvám správce daně k odstranění zjištěných nedostatků, resp. k tomu, že žalobkyně zjištěné nedostatky neodstranila. Žalobkyně je naopak přesvědčena, že daňové kontrole věnovala velkou pozornost a správci daně předložila nejen veškeré požadované, ale i požadovatelné doklady. Správce daně přesto však vždy konstatoval, že daňový poplatník svá tvrzení neprokázal, přičemž správce daně nikdy neuvedl, jak nebo čím by měla žalobkyně svá tvrzení

prokázat. Za takovéhoho stavu bylo povinností správce daně si chybějící důkazy opatřit vlastní úřední činností, a nikoliv jen mechanicky tvrdit, že to, co je mu předkládáno, nestačí.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobkyně i původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Vzhledem k tomu, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), musel se zdejší soud předně vypořádat s otázkou, který správní orgán v oblasti výkonu správy daní je žalovaným od 1. 1. 2013. Dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o finanční správě byla mimo jiné s účinností od 1. 1. 2013 zrušena všechna finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. V souladu s tímto ustanovením bylo tudíž kromě jiného zrušeno Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, jakožto původní žalovaný, jež vydalo žalobou napadené rozhodnutí. V souladu s ust. § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se územními finančními orgány, které jsou uvedeny v rozhodnutích vydaných při správě daní, rozumí orgány finanční správy, jež jsou příslušné od 1. 1. 2013 dle zákona o finanční správě.

Jelikož napadené rozhodnutí je rozhodnutí, které bylo vydáno v rámci odvolacího řízení původním žalovaným, je žalovaným s účinností od 1. 1. 2013 namísto Finančního ředitelství v Ústí nad Labem dle ust. § 69 s. ř. s. ve spojení s ustanoveními § 5 a § 7 písm. a), jakož i ust. § 20 odst. 2, zákona o finanční správě Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Podle ust. § 7 písm. a) zákona o finanční správě vykonává Odvolací finanční ředitelství (věcnou) působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, které jsou nejnižšími správními úřady v rámci finanční správy České republiky. S ohledem na skutečnost, že napadené rozhodnutí bylo vydáno odvolacím orgánem, přešla v dané věci působnost na Odvolací finanční ředitelství, jakožto (jediný) odvolací orgán při výkonu správy daní (viz ust. § 5 zákona o finanční správě). Tento závěr je současně podepřen i ust. § 69 zákona s. ř. s., neboť dle tohoto ustanovení je jednoznačné, že žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, což v tomto konkrétním případě je právě Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé 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 § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle ust. § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně případné prekluze k doměření daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle ust. § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud považuje za potřebné rovněž podotknout, že se neztotožnil s názorem původního žalovaného, že žalobkyně v předmětné žalobě nesplnila povinnost tvrdit, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení a také tato tvrzení zdůvodnit, když z textu žaloby zjevně vyplývá opak.

Dále soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že předmětná žaloba je důvodná.

V posuzované věci se jednalo o problematiku daně z příjmů fyzických osob upravenou již zmiňovaným zákonem o daních z příjmů – zákon č. 586/1992 Sb. ve znění platném pro zdaňovací období roku 2004. Procesním předpisem, kterým se původní žalovaný stejně tak jako prvoinstanční správní orgán řídil, byl zákon o správě daní a poplatků – zákon č. 337/1992 Sb. Žalobkyni náleželo postavení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ve smyslu ust. § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí soud s ohledem na uplatněné žalobní námítky předně posuzoval z toho pohledu, zda bylo v rámci daňového řízení prováděno řádné dokazování v souladu s daňovým řádem a zda původní žalovaný ust. § 24 a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů aplikoval ve spojení s ust. § 31 daňového řádu vadným, tj. nezákonným způsobem.

V souvislosti s řádným dokazováním nelze pominout zejména ust. § 31 daňového řádu, které pojednává o dokazování v rámci daňového řízení, a také ust. § 2, jenž upravuje základní zásady daňového řízení, v jejichž duchu musí být tento daňový řád vykládán. Podle ust. § 2 odst. 1 daňového řádu správci daně v daňovém řízení jednají v souladu se zákonem a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu, přitom dbají na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. V souladu s ust. § 2 odst. 3 daňového řádu při rozhodování hodnotí správce daně důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Z ust. § 2 odst. 7 téhož zákona vyplývá, že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený odlišným stavem formálně právním. Podle § 31 odst. 1, odst. 2 cit. zákona dokazování provádí správce, který zároveň dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejuplněji a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů. Jako důkazní prostředky lze užít všechny ty, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Ust. § 31 odst. 8 daňového řádu ukládá správci daně mj. prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Daňový subjekt je však naproti tomu povinen ve smyslu § 31 odst. 9 téhož zákona prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Ačkoli mezi správcem daně a daňovými subjekty neexistuje rovné postavení, když správce daně vystupuje v pozici vrchnostenské, přesto je právně zabezpečeno postavení daňových subjektů tak, aby své postavení nemohl správní orgán zneužívat. Jedním z prostředků vymezujících jasně vzájemný vztah mezi daňovým subjektem a správcem daně je rozložení důkazního břemene v průběhu daňového řízení mezi tyto dva subjekty. Kogentní ust. § 31 odst. 9 daňového řádu ukládá daňovému subjektu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, což přirozeně vyplývá ze skutečnosti, že právě daňový poplatník má detailní vědomost o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích. Z tohoto ustanovení vyplývá, že na daňovém orgánu není, aby zjišťoval skutečný stav věci a za daňový subjekt prokazoval výši daně. Na druhé straně důkazní břemeno ležící na správci daně formulované v ust. § 31 odst. 8 téhož zákona je podstatně užší a okruh případů je relativně přesně a taxativně vymezen. Přitom je nutné

zdůraznit, že správci daně žádný právní předpis neukládá zjistit přesně skutečný stav věci. Z hlediska dokazování je pak třeba vzít v úvahu to, že nejen účetní doklady mohou sloužit jako důkazní prostředky ve smyslu ust. § 31 odst. 4 daňového řádu, nýbrž za důkazní prostředky je možno vzít vše, čím lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Důležitou skutečností pro posouzení, zda daňový poplatník přiznal a odvedl příslušnou daň státu v odpovídající výši, je jeho účetnictví, jehož řádné vedení mu přikazuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně pak v ust. § 11 odst. 1 jsou stanoveny náležitosti účetních dokladů. Samotné zjištění o tom, že účetní doklady formálně odpovídají požadavkům předpisů o účetnictví, ještě automaticky neprokazuje, že deklarovaný výdaj byl skutečně příslušným daňovým poplatníkem vynaložen.

Pro vyhodnocení důvodnosti předmětné žaloby má význam i skutečnost, že podle ust. § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů platí, že pokud se liší ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak 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.

Soudem již bylo výše nastíněno, že 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 ostatně komplexně zabýval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, který je publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1572/2008 Sb. NSS a také na www.nssoud.cz. V některých případech ovšem toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace ust. § 23 odst. 7 věta 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 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že 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. Trebaže by měl 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, jestliže neunese, vzniká legitimní prostor pro úpravu základu daně. Shodné závěry ohledně splnění podmínek pro aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zaujal i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, který je publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2548/2012 Sb. NSS a také na www.nssoud.cz.

V dané věci měl správce daně pochybnost, zda v případě prodeje zásob zboží (elektrozařízení, elektromateriál) společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., žalobkyní (a jejím manželem Zdeňkem Petrášem, s nímž žalobkyně spolupracovala) byla sjednána cena obvyklá ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Ze žalobkyní podaného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 totiž správce daně zjistil, že Zdeněk Petráš, manžel žalobkyně, s nímž žalobkyně spolupracovala, odprodal veškeré zásoby zboží, které evidoval k 30. 9. 2004, společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., ve které byl jediným jednatelem a současně společníkem spolu se žalobkyní, přičemž tento prodej vyúčtoval fakturou č. 04-00261, kdy základ daně po poskytnutí slevy dle zjištění správce daně ve výši 5.251.599,-Kč činil 9.752.968,-Kč a 19% sazba DPH činila 1.853.064,10Kč. Kontrolou daně z příjmů fyzických osob za rok 2004, bylo přitom zjištěno, že žalobkyně si jako spolupracující osoba rozdělila v souladu s ust. § 13 zákona o daních z příjmů příjmy a výdaje s manželem Z. P. v poměru 90% manžel žalobkyně a 10% žalobkyně.

V předmětné věci mezi žalobkyní a žalovanou stranou nebylo žádného sporu ohledně toho, že odprodej zásob zboží od žalobkyně společností ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., se uskutečnil mezi tzv. spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Vedle toho sama žalobkyně v daňovém řízení připustila, že cena odprodávaných zásob byla stanovena s ohledem na stáří a obrátkovost, kdy u zásob starších 6 měsíců byla stanovena 60% sleva a u zbylé části zásob byla stanovena 12% sleva. V rámci daňového řízení pak žalobkyně doložila výpočet nákupní ceny zásob prodaných ke dni 30. 9. 2004 bez DPH ve výši 15.004.568,-Kč a způsob a výpočet slevy v průměrné výši 35% odpovídající již shora zmíněné částce 5.251.599,-Kč.

Za výše předestřené skutkové stavu, kdy nebylo pochybností o tom, že předmětný odprodej zásob se uskutečnil mezi spojenými osobami ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů, bylo na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Za účelem zjištění ceny referenční, správce daně vycházel dle jeho názoru ze srovnatelného případu, kdy se prodej zásob uskutečnil mezi osobami spojenými na základě znaleckého posudku, a to konkrétně na základě znaleckého posudku Ing. O. Š., znalce z oboru ekonomika, ze dne 1. 10. 2003, č. 297/33/03, kdy byly prodávány zásoby hotových výrobků, polotovarů a zboží v zásadě jen metalické povahy (hliníkové profily, kovové nosníky, šroubky, nástrojařská ocel atd.), přičemž v tomto posudku byla cena obvyklá stanovena jako cena nákupní. Na základě tohoto zjištění pak správce daně ve vztahu k žalobkyni vycházel z toho, že obvyklá cena by měla odpovídat nákupní ceně odprodávaného elektrozařízení a elektromateriálu, na základě čehož žalobkyni nehodlal uznat slevu ve výši 5.251.599,-Kč.

Pro vyhodnocení důvodnosti projednávané žaloby má význam skutečnost, že ačkoliv by měl 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, ještě to automaticky neznamená, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Již výše bylo soudem konstatováno, že ten, komu má být základ daně upraven, musí ještě dostat časový i věcný prostor k tomu, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. Ten pak 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.

V daném případě z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně v průběhu daňového řízení, a to jak před správcem daně, tak posléze i před původním žalovaným, se aktivně snažila správcem daně zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. Dokladem toho je skutečnost, že správci daně předložila mj. znalecký posudek vypracovaný F. F., znalcem z oboru cen movitých věcí, ze dne 30. 8. 2007, č. 69/07, za účelem stanovení časové, technické hodnoty a obecné – tržní hodnoty elektrozařízení a elektromateriálu. Z tohoto znaleckého posudku přitom vyplývá, že tržní cenou (tj. pro daný případ referenční cenou) se rozumí cena časová násobená koeficientem prodejnosti, přičemž časová hodnota ke dni ocenění se rozumí cena vypočtená z rozdílu platné ceny v době ocenění a částky odpovídající odpisové sazbě a stavu věcí. Na základě těchto premis pak dotýčný znalec dospěl k závěru, že prověřením 894 položek elektrospotřebičů a elektromateriálu se časová a technická hodnota nijak významně neliší od ceny obecné – tržní s tím, že záruční opravy si mohou ještě vyžadovat další slevy na zboží v rozmezí 1% - 3%. Závěr znalce F. F. se tedy diametrálně odlišoval od závěru správce daně, jenž se opíral o výsledky znaleckého zkoumání znalce Ing. O. Š., ve vztahu k jinému daňovému subjektu ohledně prodeje zásob hotových výrobků, polotovarů a zboží v zásadě jen metalické povahy, a tedy že obvyklá cena by měla odpovídat nákupní ceně odprodávaného elektrozařízení a elektromateriálu. Tento v zásadním směru odlišný náhled na metodu stanovení ceny referenční obou znalců byl přitom dle názoru soudu pochopitelný, když výrobky, polotovary a zboží metalické povahy (hliníkové profily, kovové nosníky, šroubky, nástrojářská ocel atd.), nejsou tak náchylné k „tržnímu zestárnutí“ v řádu několika týdnů až měsíců, jako tomu je u elektromateriálu a zejména pak elektrozařízení, což se ostatně běžně projevuje tím, že při prodeji této komodity jsou standardně poskytovány značné slevy dosahující řádu až několika desítek % z původní prodejní ceny.

Správci daně ovšem přes tento žalobkyní doložený důkazní prostředek zůstaly pochybnosti o tom, zda žalobkyní fakturovaná cena za odprodej předmětných zásob k 30. 9. 2004 společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., odpovídá ceně, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. S ohledem na tento procesní postoj správce daně, přestože žalobkyně vedle poukazů na závěry dotýčného znaleckého posudku F. F., které dle žalobkyně potvrzovaly její tvrzení o slevě poskytnuté v adekvátní výši, důrazně poukazovala i na významná specifika obchodování s elektrozařízeními a elektromateriálem, kdy spotřební elektronika a domácí spotřebiče jsou běžně podrobeny výrazným slevám z maloobchodních cen, a to nejen v případě staršího či poškozeného zboží, nýbrž i v případě vystaveného a nepoškozeného zboží, žalobkyně opakovaně učinila kvalifikované návrhy na výslech znalce F. F. Dále žalobkyně opakovaně v daňovém řízení navrhovala provést svědecké výsledky svých někdejších zaměstnanců v jejích prodejnách, a to R. R., L. Č. a P. M., za účelem prokázání poskytování slev zákazníkům. Vedle toho žalobkyně opakovaně v daňovém řízení navrhovala provést i svědecký výslech T. N., zaměstnance společnosti FAST ČR, a. s., někdejšího

obchodního partnera žalobce resp. společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., kdy žalobkyně ještě předtím správci daně předložila mj. písemnost ze dne 29. 8. 2007 od společnosti FAST ČR, a. s., ve které se tato společnost vyjadřuje k cenám odkupovaných skladových zásob, spotřební elektroniky a domácích spotřebičů. Společnost FAST ČR, a. s., se vyjádřila v tom směru, že výrobky tohoto druhu standardně podléhají výrazným slevám s ohledem na stáří jednotlivých modelů, na míru jejich povrchového poškození a stavu obalu a také např. s ohledem na jejich vystavení, a to v rozmezí cca 25% až 80%.

Správce daně však nepřikročil k žádnému žalobkyní navrhovanému výsledku s odůvodněním, že by toto dokazování nebylo způsobilé odstranit jeho pochybnosti o tom, že žalobkyní fakturovaná cena za odprodej předmětných zásob k 30. 9. 2004 společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., skutečně odpovídá ceně, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu ke znalci F. F. a jeho posudku, jak byl specifikovaný výše, správce daně uzavřel, že znalec zjišťoval skutečný stav až dne 16. 8. 2007, takže oceňované zboží (až na několik vadných a neprodejných kusů) fyzicky neobhlédl a vycházel ze seznamu zboží, který mu poskytla žalobkyně, a proto jeho výpověď z povahy věci nemůže být vzata jako relevantní důkazní prostředek. Ve vztahu k navrhované svědecké výpovědi T. N. pak správce daně uzavřel, že tento svědek nebyl přítomen prodeji zásob zboží dne 30. 9. 2004 a toto zboží neviděl, tudíž v rámci své svědecké výpovědi nemůže správci daně sdělit konkrétní cenu či jiné údaje ke každé z dotyčných položek zásob zboží v běžných obchodních vztazích. A k navrženým výpovědím svědků R. R., L. Č. a P. M., tedy někdejších zaměstnanců žalobkyně, správce daně konstatoval, že tito svědci mají toliko dosvědčit poskytování slev zákazníkům, což nijak nesouvisí s odprodejem zásob žalobkyně do vlastní společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o.

S tímto procesním postupem správce daně, v jehož důsledku žalobkyni fakticky nebyla dána sebemenší možnost uspokojivě vysvětlit správcem daně údajně zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a obvyklou cenou při odprodeji skladových zásob zboží své společnosti, se soud ovšem neztotožnil a vyhodnotil jej ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. jako zásadní vadu řízení pro podstatné porušení ustanovení o řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Soud opětovně připomíná, že pokud se žalobkyně ocitla v pozici toho, komu má být základ daně upraven podle § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů, měl by jí být dán ze strany správce daně nejen dostatečný časový prostor (čemuž správce daně dostál), nýbrž i věcný prostor k tomu, aby mohla zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. Žalobkyně přitom nejen tvrdila, ale i konkrétně se snažila skrze jí obstaraný znalecký posudek a jí navržené výsledky znalce a svědků prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ní a společností ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., sjednána odlišně od ceny referenční. Žalobkyní obstarané a posléze i navržené důkazní prostředky přitom soud vyhodnotil jako prostředky, které byly způsobilé, a to zejména ve svém souhrnu, ovlivnit výsledek důkazního řízení a přinést odpověď na otázku, zda obvyklá cena by měla výlučně odpovídat nákupní ceně odprodávaného elektrozařízení a elektromateriálu, jak dovodil správce daně, či zda, obvyklá cena při prodeji tohoto zboží běžně neodpovídá jeho nákupní ceně v důsledku častého poskytování výrazných slev, a to nejen v případě staršího či poškozeného zboží, nýbrž i v případě vystaveného a nepoškozeného zboží. Tyto žalobkyní navržené důkazní prostředky v podobě výsledku znalce a svědků, které měly vazbu na tvrzení žalobkyně a na jí dosud obstarané důkazní prostředky, proto v daném případě nebylo možné správcem daně *a priori* vyloučit z jejich provedení s poukazem na to, že vlastního odprodeje zásob k 30. 9. 2004

nebyly tyto osoby přítomny. Správce daně pochybil, pokud relevantní návrhy žalobkyně na provedení dokazování neprovedl a současně případ žalobkyně uzavřel s konstatací, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že v případě prodeje zásob společnosti ELEKTRA Petráš plus, s. r. o., byla sjednána cena obvyklá ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

S ohledem na zjištěnou zásadní vadu řízení při dokazování soudu proto nezbylo nic jiného než předmětnou žalobu vyhodnotit jako důvodnou. Soud tudíž napadené rozhodnutí původního žalovaného pro zjištěnou vadu řízení ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil a zároveň v souladu s ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o tom, že se věc vrací stávajícímu žalovanému k dalšímu řízení, v němž je dle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu výše uvedeným. V dalším řízení pak bude třeba, aby žalovaný provedl náležité dokazování výpověďmi dotyčného znalce a svědků, jak navrhovala žalobkyně s výhradou dalšího dokazování, pokud by jeho potřeba vyšla najevo, a teprve poté přikročil k případnému meritornímu rozhodnutí.

Pro úplnost soud ještě doplňuje, že podmínky pro zrušení dodatečného platebního výměru, o němž bylo rozhodováno žalobou napadeným rozhodnutím, jak navrhovala žalobkyně v předmětné žalobě, soud neshledal, a to s ohledem na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu (k tomu srov. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1997/2010 a také na www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že pokud dojde ke zrušení prvoinstančního daňového rozhodnutí ze strany odvolacího daňového orgánu či soudu, nemůže prvostupňový správní orgán již v daňovém řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Pokud by tedy soud tímto rozsudkem současně zrušil i dotyčný dodatečný platební výměr, *a priori* by tím deklaroval, že daňová povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 nemá být žalobkyni doměřena vůbec, což soud pro zjištěnou vadu řízení nemohl dosud náležitě vyhodnotit, a proto by jeho výrok v tomto směru byl nepodložený a předčasný.

Jelikož žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud proto podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku rozsudku ad II. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě ve výši 10.712,-Kč. Tato částka se skládá z částky 2.000,-Kč za zaplacený soudní poplatek; z částky 6.300,- Kč za tři úkony právní služby po 2.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění do 31. 12. 2012 [převzetí a příprava zastoupení - § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby - § 11 odst. 1 písm. d), podání repliky - § 11 odst. 1 písm. d)]; z částky 900,- Kč za tři s tím související režijní paušály po 300,- Kč podle ust. § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 9. 2006 a dále z částky 1.512,-Kč představující 21% DPH, kterou je advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z odměny za zastupování a náhrad, jež byly vyjmenovány.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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, 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 28. února 2013

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová