



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **ENGESER, s. r. o.**, se sídlem Havlíčkův Brod, Okružní 3834, zastoupeným JUDr. Lubomírem Málkem, advokátem, se sídlem AK Havlíčkův Brod, Horní čp. 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2010, č. j. 18583/10-1200-706012,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 12. 2010, č. j. 18583/10-1200-706012, **se 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 na náhradu nákladů řízení částku ve výši 10.640,- Kč k rukám JUDr. Lubomíra Málka, advokáta, se sídlem AK Havlíčkův Brod, Horní čp. 6, do 30-ti dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou předanou k poštovní přepravě dne 18. 2. 2011 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 21. 12. 2010, č. j. 18583/10-1200-706012, jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodu (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 9. 2007, č. j. 74830/07/223912/7612, a žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 413.280,- Kč.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobu odůvodnil tím, že napadená rozhodnutí považuje za nezákonná a nepřezkoumatelná. Žalobce byl na svých právech zkrácen minimálně tím, že mu byla nesprávně uložena povinnost doplatit daň, a to v nemalé výši.

[3] Uvedl, že v rámci kontroly daně z příjmů správce daně prověřoval oprávněnost stanovené ceny při transakcích uskutečněných mezi žalobcem (dříve AKANA s.r.o.) a dvěma odběrateli: AKTIV-KABEL GmbH, jehož obchodní podíl ve společnosti žalobce činil 44 % a EIV Engeser Innovative Verbindugstechnik, jehož obchodní podíl ve společnosti žalobce činil rovněž 44 %. Jednalo se o osoby ekonomicky a personálně spojené ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a čl. 9 vyhlášky č. 18/1984 Sb., o Smlouvě mezi ČSR a SRN o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (dále jen „vyhláška o zamezení dvojího zdanění“). S ohledem na tuto skutečnost správce daně ověřoval, zda byla dodržena podmínka daně ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a čl. 9 vyhlášky o zamezení dvojího zdanění, která stanoví, že mezi ekonomicky nebo personálně propojenými osobami, musí být sjednány ceny za stejných nebo obdobných podmínek jako mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, popřípadě musí být rozdíl takových cen uspokojivě doložen.

[4] V kontrolovaném období žalobce fakturoval výše uvedeným odběratelům za služby, které jsou jeho předmětem činnosti, tj. za montáž kabelových svazků. Správce ověřil, že **přirážka ke službám, zjištěná z účetních výkazů žalobce** porovnáním provozních nákladů (účet 501 – 559) bez nákladů na zboží (účet 504) a provozních výnosů (účet 601 – 659) bez výnosů na zboží (účet 604) **činila 5,8 % za rok 2004.**

[5] Správce daně stanovil, že tato přirážka neodpovídala **přirážce 15 %** zjištěné správcem daně z účetních výkazů srovnatelné firmy. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1/53886/07/223932/5692, správce daně uvedl, že vycházel z údajů jedné firmy, kterou považuje za srovnatelnou, a to

vypočtením průměrné hodnoty ze 3 daňových období, roky 2002 až 2004. Žalovaný však neuvádí jednotlivá období, neuvádí ani číselné hodnoty výnosů a nákladů. Uvádí pouze jediné číslo, které uvádí jako **vypočtený průměr**.

[6] Žalobce správci daně uvedl a doložil, že v podstatě nemá jiných výnosů či nákladů mimo výnosy a náklady přímo zahrnuté v uvedeném výpočtu marže ke službám. To znamená, že uváděná „marže ke službám“ v jeho případě je rovna provoznímu hospodářskému výsledku a po drobné korekci o výnosové a nákladové úroky je tedy přímo rovna hospodářskému výsledku před zdaněním. Výnosy a náklady mimo uvedené účty jsou u žalobce zanedbatelné, takže ovlivní tento ukazatel o + 0,15 procentního bodu pro rok 2004 (žalobce neuvažuje tvorbu nebo čerpání rezerv). Pokud by byla přírážka ke službám požadovaných 15 %, pak v roce 2004 by výsledek hospodaření před zdaněním činil 14,85 %. Žalobce má za to, že takový postup není v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť nelze posoudit, jakým způsobem žalovaný zjištěný skutkový stav hodnotil.

[7] Dále namítl, že **znalec Ing. Jaroslav Vácha** ve znaleckém posudku, který byl zadán správcem daně, definoval pouze pojem rentability. Následně propočítal jaké tržby by dosahoval žalobce v případě, že by jím definovaná rentabilita byla postupně 0%, 12 % a 16 %. Proč však zvolil hodnoty 0%, 12 % a 16 % znalec ve znaleckém posudku ani v jeho doplnění nedokládá, jen se odvolává na obecné pojmy, statistiku a nepředložené údaje dvou podniků, které vyrábějí pro automobilový průmysl, ale v poněkud odlišném oboru. Žalobce nevyrábí jen pro automobilový průmysl. Montáž kabelových svazků neznamena automaticky automobilový průmysl, vyráběné díly žalobcem směřují i do spotřební elektroniky, do strojírenství, robotizace či zdravotnictví. Za srovnatelné firmy nelze v žádném případě podle názoru žalobce považovat údaje statistického úřadu z oboru „Výroba elektrických zařízení“, který jako zdroj uvádí znalec, navíc znalec ani ve svém doplnění znaleckého posudku neuvádí jediné konkrétní číslo nebo odkaz na konkrétní statistiku. Znalec na základě dvou firem, které podnikají v poněkud odlišném oboru (není blíže specifikováno v jakém) bez uvedení jakýchkoli výpočtů a čísel provedl odborný odhad rentability. Žalobce je přesvědčen, že cenu obvyklou nelze určit na základě odborného odhadu, který není nikterak číselně podložen, tzn., že tvrzení ve znaleckém posudku jsou nepřezkoumatelná. Žalobce namítá nezákonnost proti takové tvorbě koeficientu srovnatelných firem, na jehož základě je posuzován základ daně žalobce. Znalec ve skutečnosti nedoložil jediné relevantní číslo, ze kterého by bylo možné cokoli určit.

[8] Žalobce zdůraznil, že daňové přiznání obsahuje účetní závěrku doloženou minimálně rozvahou a výkazem zisků a ztrát v předepsaném formátu. Tyto sestavy jako povinná příloha daňového přiznání lze považovat za průkazné. Žalobci není zcela jasné, proč správce daně nevycházel z těchto sestav a jako důkazní prostředek předkládá obecné účetní sestavy, které nemají náležitosti – zejména jednoznačné označení firmy a účetního období. Správce daně ve své zprávě o daňové kontrole uvedl, že vybral **8 srovnatelných firem** zabývajících se výrobou kabelové konfekce a na jejich základě posuzoval žalobce. Pracoval s **koeficienty K1 a K2**. Koeficient K1

představuje poměr: výkony / výkonová spotřeba + osobní náklady + daně a poplatky + odpisy. Koeficient K2 představuje poměr: výkony / osobní náklady. Ke dni 9. 12. 2010 předal správce daně žalobci slepé údaje o srovnatelných společnostech, ze kterých stanovil průměrnou marži ke službám. Žalobce obdržel tyto informace v podobě příloh č. 2 až 8, tedy údaje pouze sedmi firem. K tabulce správce daně uvedené na straně 36 zprávy o daňové kontrole žalobce uvedl, že z tabulky vylučuje firmu č. 3 - k této nebylo ničeho doloženo. Vylučuje i firmu č. 1 jako neprůkaznou, neboť údaje za část ročního období nelze brát jako průkazné, nikde není specifikováno, zda jsou u této firmy proúčtovány všechny náklady a výnosy. Jako neprůkazné označil i předložené údaje firmy č. 4 - z předložených sestav nelze jednoznačně určit, jakou část výnosů firma realizovala za služby s vlivem na koeficient K1/K2 a jakou část za zboží bez vlivu na tento koeficient. Firmu č. 2 také nelze považovat za porovnatelnou pro stanovení obvyklé marže ke službám (K1). Firmu s ročním obratem 430 mil. Kč lze těžko porovnávat s firmou dosahující obratu pouhých 30 mil. Kč. Otázkou zůstává firma č. 5, pokud v jednom roce dosáhne hodnoty koeficientu K1 15 % a následujícím roce záporné hodnoty -27 %, pak je průměr pro porovnání kladných 15 % jak uvádí správce daně nebo záporných -6%? V tabulce tedy zbývají pouhé 4 firmy z původně správcem daně uváděných 8 firem pro průkazné porovnání. Žalobce dále provedl propočet těchto 4 firem a dospěl k výsledku, že průměrná hodnota K1 by byla 5,4 % a průměrná hodnota K2 42,9 %. Žalobce dále upravil tuto tabulku o vyřazené firmy a doplnil další dvě firmy, které podnikají ve stejném regionu a ve stejné činnosti a spadající pod stejného správce. Tyto údaje zjistil z veřejně dostupné části obchodního rejstříku a grafické zobrazení uvedené v žalobě jako graf č. 1 jasně dokládá, že uvedené firmy jsou srovnatelné s žalobcem. Tj. zobrazené firmy shodně fakturují za práci, která pro ně představuje 1.000,- Kč osobních nákladů zhruba 1.400,- Kč ve formě výkonů za služby.

[9] Správce daně však od počátku požaduje srovnatelnou marži ke službám – tj. shodný koeficient K1. Tento koeficient zprvu odvozuje od jedné blíže nespecifikované firmy ve výši 15 % a to bez uvedení jakýchkoliv dat pro srovnání. Dále tento koeficient, tentokrát ve výši v rozmezí 12 % – 16 %, dokládá znaleckým posudkem, který však pro tyto dvě hodnoty K1 žádná zdrojová data nebo výpočet neuvádí. Nakonec správce daně předkládá tabulku, ze které odvozuje průměrnou hodnotu koeficientu K1 ve výši 14 % – 19 % – 30 %. Pokud ale žalobce posoudil poskytnuté slepé sestavy, vyřadil z nich sestavy neprůkazné, vypočetl průměrnou hodnotu koeficientu K1 z podkladů poskytnutých správcem daně ve výši 5,4 %.

[10] Žalobce poukázal na fakt, že žalovaný si vyžádal údaje srovnatelných firem zabývajících se výrobou kabelové konfekce a vlastní tabulkou doložil rozpětí marže ke službám K1 ve výši – 37 % až 161 %. Tento „vypovídající“ parametr žalovaný vyhodnotil ve výši 12 % a tuto hodnotu následně použil pro úpravu základu daně. Tímto svým jednáním porušil žalovaný ustanovení § 2 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, když při rozhodování hodnotil důkazy neuváženě jen podle své úvahy a nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Dále žalovaný porušil § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť nepřihlédl ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Pokud žalovaný v odůvodnění rozhodnutí

nesdělil, jaké skutečnosti má za prokázané a z jakých důkazů je dovodil, čím se při hodnocení důkazů řídil, proč případně neprovedl další navrhované důkazy, jaký je jeho konečný závěr o skutečném stavu věci a jak postupoval při aplikaci zákonných ustanovení na takto zjištěný stav, vystavil se nebezpečí, že námitky žalobce, týkající se hodnocení důkazů, nebude možno v soudním řízení vyvrátit. Žalobce uzavřel, že přílohy ke znaleckému posudku znalce Ing. Váchy a „slepé“ údaje o srovnatelných společnostech jsou zcela irelevantní a žalovaný zásadně nerespektoval závěr učiněný Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 51/2009 – 61.

III. Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný v obsáhlém písemném vyjádření k žalobě odkázal především na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání žalobce, jakož i na celý spisový materiál, neboť argumenty uplatněné v žalobě vycházejí z námitek uplatněných žalobcem v odvolacím řízení. Vyslovil přesvědčení, že se řádně vypořádal se všemi námitkami podanými žalobcem již v rámci odvolacího řízení.

[12] Uvedl, že zdejší soud ve věci již dříve rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 29. 4. 2009, č. j. 31Ca 128/2008 – 32, kterým žalobu zamítl. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 51/2009 – 61, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2009, č. j. 31Ca 128/2008 – 32, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v Brně, vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2008, č. j. 10290/08-1200-706012, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Poté správce daně doplnil daňové řízení. Soudní znalec Ing. Jaroslav Vácha na základě požadavku správce daně doplnil svůj znalecký posudek č. 2/2007 o údaje, z nichž bylo vycházeno při stanovení rentability a dále o přílohu č. 2. Dále správce daně doplnil údaje o srovnatelných společnostech, které byly využity pro stanovení průměrných koeficientů K1 a K2 v kontrolních zjištěních z provedené kontroly ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1/53886/07/223932/5692. Žalobce byl dne 7. 12. 2010 seznámen s doplněním předmětného odvolacího řízení (viz protokol o ústním jednání č. j. 84570/10/2239322707320), tj. s doplněním znaleckého posudku a s doplněnými údaji o srovnatelných společnostech. Zároveň žalobce obdržel anonymní údaje o těchto společnostech, byl s předmětnými údaji seznámen a obdržel jejich kopie.

[14] V doplněném odvolacím řízení žalobce neprokázal, že byla dodržena podmínka daná ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, která stanoví, že mezi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami, musí být sjednány ceny za stejných nebo obdobných podmínek jako mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, případně musí být rozdíl takových cen uspokojivě doložen, což se v případě žalobce na výzvu správce daně nestalo – viz blíže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

[15] Žalovaný uzavřel, že v doplněném odvolacím řízení nebyly zjištěny další nové skutečnosti, které by mohly ovlivnit výsledek daňového řízení a žalovaným byla opětovně potvrzena oprávněnost zvýšení základu daně žalobci o částku 1.474.848,- Kč, tj. o rozdíl ceny sjednané mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami a ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve vazbě na čl. 9 vyhlášky o zamezení dvojího zdanění, jehož výše nebyla žalobcem uspokojivě doložena.

III. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[16] Z konkrétních okolností přezkoumávané věci je pro přehlednost vhodné chronologicky zdůraznit následující skutečnosti.

[17] Dne 21. 6. 2005 podal zástupce žalobce u správce daně přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 s uvedením daňové povinnosti ve výši 308.540,- Kč.

[18] Z protokolu ze dne 10. 10. 2005, č. j. 77346/05/223932/5692, vyplývá, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu, mj. i daně z příjmů právnických osob za roky 2003 a 2004.

[19] Ze zprávy o výsledku kontroly ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1/538686/07/223932/5692, je zřejmé, že správce daně průměrný koeficient K1 dovodil ze 17 dožádání, kdy vycházel z podílu provozních nákladů a nákladů s vyloučením obchodní činnosti, tedy údaj blízký výrobní (provozní) rentabilitě, jak ji stanovil znalec Ing. Vácha, činil 14,5 % za rok 2003 a 19,5 % za rok 2004. Správce daně z těchto skutečností dovodil, že obvyklá obchodní přírážka (rentabilita) za montáže kabelových svazků ve mzdě, jak je prováděl žalobce v letech 2003 a 2004 se pohybovala skutečně kolem 15 %, jak původně stanovil správce daně. S ohledem na rozpětí přírážky (rentability) 12 % - 16 %, stanovené znalcem Ing. Váchou, správce daně zvolil pro kalkulaci obvyklých tržeb a následně rozdílu základu daně nikoli horní hranici obvyklé přírážky (rentability) nebo průměr, ale údaj pro daňový subjekt co nejpríznivější, tedy dolní hranici přírážky (rentability) ve výši 12 %. Z toho plyne, že tržby dosahované závislou osobou (žalobcem) při hodnocené transakci byly nižší oproti obvyklým tržbám v nezávislých vztazích v roce 2004 o částku 1.474.848,- Kč.

[20] Dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 9. 2007, č. j. 74830/07/223912/7612, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004, byla žalobci dodatečně vyměřena daň ve výši 413.280,- Kč.

[21] Rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 6. 2008, č. j. 10290/08-1200-706012, bylo odvolání žalobce proti výše uvedenému dodatečnému platebnímu výměru zamítnuto. Žaloba žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaného byla rozsudkem zdejšího soudu ze dne 29. 4. 2009, č. j. 31Ca 129/2008 - 35, zamítnuta.

[22] O kasační stížnosti žalobce rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 51/2009 – 61, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*Správce daně však sám ve zprávě o daňové kontrole uvedl koeficienty (výši obvyklé marže) osmi společnostmi (str. 36), jejichž činnost je podle něj srovnatelná s činností stěžovatele (tj. společnosti prováděly v letech 2003 a 2004 montáž kabelových svazků, nikoliv jiné činnosti, a to jako práci ve mzdě, obchodní činnost pak u nich nehrála významnou roli). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ani po prostudování neveřejné části správního spisu nebylo možné identifikovat všechny společnosti uvedené v tabulce. Správní orgán by přitom při vedení správního spisu měl pamatovat na to, že jeho rozhodnutí může být předmětem přezkumu.*

Správce daně pak na základě aritmetického průměru vypočetl průměrnou výši koeficientů K1 a K2 těchto osm společností. Uzavřel, že získaný údaj (průměrná výše koeficientu K1) za rok 2003 je podobný původně stanovené průměrné hodnotě ve výši 15 % a za rok 2004 je tento údaj dokonce vyšší o 4,5 %. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007 - 105 (č. 1852/2009 Sb. NSS), k ceně sjednávané v běžných obchodních vztazích uvedl, že „ceny sjednávané v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem, jak učinil správce daně, ale je ji třeba stanovit alespoň intervalem nejčastěji realizovaných cen. Stanovení konkrétního rozpětí ceny musí zohlednit, zda se zjištěné ceny pohybují ve velkém nebo naopak úzkém rozpětí. Určitou částkou (bez rozpětí) je cenu obvyklou možné stanovit v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc a nebo služba, nikoliv však v případech, kdy je pro účely § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nutné zjistit, zda cena realizovaná mezi spojenými nebo blízkými osobami je cenou, která by byla sjednána i v běžných obchodních vztazích.“

Tento závěr je nutné uplatnit i v posuzovaném případě. Nejvyšší správní soud navíc poznamenává, že koeficienty společnosti stěžovatele pro rok 2004, vypočtené správcem daně, se od stejných koeficientů společností č. 7 a č. 8 lišily minimálně (viz zpráva o daňové kontrole str. 36, koeficient K1 společnosti č. 7 byl 5 %, společnosti č. 8 byl 7 % a u stěžovatele byl koeficient 6 %). S touto skutečností se však správce daně nikterak nevypořádal.

Ze správy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně nakonec určil obvyklou marži na základě znaleckého posudku Ing. Váchy ze dne 22. 2. 2007, č. 2/2007 (poté, co zpochybnil údaje uvedené ve dvou znaleckých posudcích předložených stěžovatelem). Podle tohoto posudku „z dostupných pramenů byl proveden odhad rentability v oboru“. Ze znaleckého posudku však není patrné, jaké znalec použil prameny a jakými kritérii se při výběru pramenů řídil. Ze znaleckého posudku není ani zřejmé, jakým způsobem byl definován příslušný obor, v rámci kterého znalec provedl odhad. Ve výčtu podkladů znaleckého posudku je uveden pouze seznam použitých právních předpisů, dále to, že znalec pracoval s vybranými informacemi z účetnictví stěžovatele a vybranými údaji evidence o výrobě, které mu poskytl zadavatel posudku. Ani tato část tak neumožňuje ověřit, jak znalec „odhad rentability oboru“ provedl, neboť ve výčtu podkladů není uvedeno, že by znalec pracoval s údaji jiných

společností, statistickými daty atd. Přitom jím určenou „obvyklou rentabilitu“ v rozmezí 12 % až 16 % vzal správce daně za rozhodnou pro určení „obvyklé marže“ a následně rozdílů základu daně. Nejvyšší správní soud podotýká, že o kvalitě znaleckého posudku svědčí i to, že posudek má tři listy, na kterých je obsaženo zadání (cca 1/4 str.), výčet použitých podkladů (cca 1/2 str.), analýza zadání (cca 1 str.), nálezk k zadání (cca $\frac{3}{4}$ str.) a znalecká doložka (1/2 str.). Znalecký posudek dále obsahuje přílohu č. 1, ve které jsou obsaženy výpočty a výsledky pro zvolený ukazatel rentability. Pouze z této přílohy je pak také zjistitelné rozmezí rentability v oboru 12 % až 16 %. Podle textu znaleckého posudku (nikoliv však podle jeho úvodní strany) by jeho součástí měla být i příloha č. 2, ovšem z ničení není zřejmé, že by tuto přílohu znalecký posudek obsahoval (tato příloha měla podle části „nálezk k zadání“ obsahovat zadané parametry).

Správce daně pak uvedl, že rozmezí rentability stanovené znalcem je blízké původně stanovené obvyklé marži ve výši 15 % i průměrnému koeficientu K1, který vyplynul ze srovnání osmi společností. Na základě toho uzavřel, že se obvyklá rentabilita v oboru skutečně pohybovala kolem 15 %. S ohledem na rozpětí stanovené znalcem Ing. Váchou pak zvolil pro výpočet obvyklé rentability dolní hranici stanoveného rozmezí, tedy pro stěžovatele nejpriznivější údaj. Správce daně ovšem obvyklou rentabilitu určil na základě údajů, které byly zpochybněny. Jak vyplývá z výše uvedeného, obvyklou marži ve výši 15 % správce daně stanovil pouze na základě údajů jedné společnosti. Průměrný koeficient K1 správce daně sice stanovil na základě údajů osmi srovnávaných společností, ovšem ani z neveřejné části správního spisu nebylo možné jednoznačně identifikovat těchto osm společností. Navíc tím, že správce daně vypočetl ze získaných údajů průměrnou hodnotu, postupoval v rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 80/2007. Správce daně se pak v této souvislosti nezabýval ani tím, že se koeficienty některých ze srovnávaných společností blíží hodnotám společnosti stěžovatele. Znalecký posudek sice napravit předchozí nedostatek tím, že stanovil rozsah rentability na 12 % až 16 %, ovšem z posudku není možné ani v nejhrubších obrysech zjistit, z jakých údajů znalec vycházel při stanovení rentability.

Podklady, ze kterých správce daně vyšel při stanovení obvyklé rentability v oboru, tedy neobstojí. Chybný postup správce daně, který se prolínal celým řízením, nenapravit ani žalovaný v odvolacím řízení. Toto pochybení správních orgánů nebylo s ohledem na vady znaleckého posudku odstraněno ani tím, že správce daně nakonec pro stanovení „obvyklých tržeb“ zvolil dolní hranici „rentability“ určenou znalcem, tj. zvolil údaj nejpriznivější pro daňový subjekt. Skutkový stav, který vzal správce daně a žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, tedy nemá oporu ve spisech [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a nelze uzavřít, že napadená rozhodnutí vycházejí ze spolehlivě zjištěného stavu věci. Krajský soud měl proto napadená rozhodnutí zrušit postupem podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Pokud tak neučinil, zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud k takové vadě musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[23] Zdejší soud vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2008, č. j. 10290/08-1200-706012, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný žádostí ze dne 20. 10. 2010, č. j. 15133/10-1200-706012, požádal správce daně o doplnění daňového řízení o tyto úkony:

1. Doplnit úřední záznam, který bude obsahovat přesné označení osmi srovnatelných společností, které správce daně využil pro stanovení průměrného koeficientu. U jednotlivých společností uvést vypočtené koeficienty.

2. Vyzvat soudního znalce Ing. Jaroslava Váchu, aby doplnil znalecký posudek o údaje, ze kterých při stanovení rentability vycházel.

3. Podle textu znaleckého posudku (nikoliv však podle jeho úvodní strany) by jeho součástí měla být i příloha č. 2, ovšem z ničeho není zřejmé, že by tuto přílohu znalecký posudek obsahoval (tato příloha měla podle části „nález k zadání“ obsahovat zadané parametry). Je třeba, aby tuto skutečnost znalec Ing. Jaroslav Vácha doložil, případně vysvětlil.

[24] Z protokolu správce daně o ústním jednání ze dne 9. 12. 2010, č. j. 84570/10/223932707320, vyplývá, že žalobce byl v rámci doplnění odvolacího řízení seznámen s doplněním přílohy č. 2 ke znaleckému posudku Ing. Jaroslava Váchy č. 2/2007 ze dne 22. 2. 2007 a dále správce daně poskytl žalobci „slepé“ údaje o srovnatelných společnostech, které byly využity pro stanovení průměrných koeficientů K1 a K2 v kontrolních zjištěních z provedené daňové kontroly ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1/53886/07/223932/5692, uvedených pod č. 1 až č. 8 s tím, že pro společnost uvedenou pod č. 3 se nepodařilo požadované informace dohledat.

[25] Rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 12. 2010, č. j. 18583/10-1200-706012, bylo odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 13. 9. 2007, č. j. 74830/07/223912/7612, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004, zamítnuto. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný zdůraznil, že žalobce neprokázal, že byla dodržena podmínka daná ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, která stanoví, že mezi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami, musí být sjednány ceny za stejných nebo obdobných podmínek jako mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, popřípadě musí být rozdíl takových cen uspokojivě doložen. V doplněném odvolacím řízení žalovaný nezjistil další nové skutečnosti, které by mohly ovlivnit výsledek daňového řízení a odvolacím orgánem byla opětovně potvrzena oprávněnost zvýšení základu o částku 1.474.848,- Kč, tj. o rozdíl ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami a ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve vazbě na čl. 9 vyhláška o zamezení dvojího zdanění, jehož výše nebyla daňovým subjektem uspokojivě doložena.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[26] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu

oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

[27] Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť skutkový stav, který vzal správce daně a žalovaný za základ napadeného rozhodnutí nemá oporu ve spisech a nelze uzavřít, že napadené rozhodnutí vychází ze spolehlivě zjištěného stavu věci.

[28] Procesním právním předpisem, který upravoval až do 31. 12. 2010 řízení ve věcech daní a poplatků, byl zákon o správě daní a poplatků.

[29] Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

[30] Podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

[31] Zákonné podmínky umožňující správci daně úpravu základu daně poplatníka postupem podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve spojení s čl. 9 vyhlášky o zamezení dvojího zdanění, jsou splněny pouze při zjištění odlišnosti cen sjednaných oproti cenám na trhu obvyklým a při neuspokojivém doložení tohoto rozdílu daňovým subjektem.

[32] 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, dostupném 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 věta první zákona o daních z příjmů. Správce daně může úpravu provést teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup.

[33] Podle ustanovení § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období roku 2004), 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.

[34] Mezi účastníky není sporu o tom, že v případě žalobce a jeho dvou odběratelů, společnosti AKTIV-KABEL GmbH a společnosti EIV Engeser Innovative Verbindugstechnik, jde o osoby ekonomicky a personálně spojené ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve spojení s čl. 9 vyhlášky o zamezení dvojího zdanění.

[35] V takovém případě je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito spojenými 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 (obvyklou, běžnou)**, 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.

[36] Poté co 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, pak 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. Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, dostupný na www.nssoud.cz.

[37] Cena, resp. přírážka (marže) ke službám sjednaná v přezkoumávaném případě mezi spojenými osobami je lehce zjištělná, neboť vyplývá z účetních výkazů žalobce, kdy porovnáním provozních nákladů (účet 501 – 559) bez nákladů na zboží (účet 504) a provozních výnosů (účet 601 – 659) bez výnosů na zboží (účet 604) činila 5,8 % za rok 2004. Žalobce v průběhu daňového řízení setrval na tvrzení, že v podstatě nemá jiných výnosů či nákladů mimo výnosy a náklady přímo zahrnuté v uvedeném výpočtu obchodní přírážky ke službám, což dokladoval zejména daňovým přiznáním na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 a povinnými přílohami tohoto daňového přiznání.

[38] Dále je třeba zdůraznit, že zákon o daních z příjmů neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu referenční v prostředí fungující hospodářské soutěže, pouze ji nepřilíš přesně vymezuje. To ovšem neznamená, že

určení její výše závisí na libovůli správce daně. Zákonodárce 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 referenční**, 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.

[39] Z recentní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že ke zjištění ceny referenční je nejvhodnější **porovnávací metoda** spočívající ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo alespoň obdobných podmínek. Správce daně musí při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů s ohledem na základní zásady daňového řízení (např. na zásadu přiměřenosti) a na povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji, volit takové prostředky, které pomohou interval nejčastěji realizovaných cen 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 místě (regionu), po stejně dlouhé období a za srovnatelných obchodních podmínek. Přitom musí vybrat dostatečné množství subjektů, aby na základě jejich údajů mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr.

[40] Cenu sjednanou nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nelze obvykle stanovit jediným číslem, ale **intervalem nejčastěji realizovaných cen**. K tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož „*Teprve poté, co správce daně splní všechny požadavky shora vymezené a shromáždí vybraný soubor cen, může přistoupit ke stanovení ceny obvyklé. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že cenu sjednávanou v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem, jak učinil správce daně, ale je ji třeba stanovit alespoň intervalem nejčastěji realizovaných cen. Stanovení konkrétního rozpětí ceny musí zohlednit, zda se zjištěné ceny pohybují ve velkém nebo naopak úzkém rozpětí. Určitou částkou (bez rozpětí) je cenu obvyklou možné stanovit v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc anebo služba, nikoliv však v případech, kdy je pro účely § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nutné zjistit, zda cena realizovaná mezi spojenými nebo blízkými osobami je cenou, která by byla sjednána i v běžných obchodních vztazích. Je logické, aby cenu obvyklou stanovil širěji, je-li rozpětí vybraného souboru cen široké, a naopak úžeji v případech, kdy jsou realizované ceny v běžných obchodních vztazích obdobné.*“

[41] Z obsahu správního spisu (jeho neveřejné části) je zřejmé, že správce daně realizoval skutečně rozsáhlé dožádání ke zjištění ceny obvyklé pro účely kontroly daně z příjmů právnických osob u žalobce za zdaňovací období roku 2003 a 2004 u jednotlivých správců daně napříč republikou. Pro tyto účely charakterizoval žalobce jako daňový subjekt s předmětem činnosti výroba rozvaděčů NN a baterií, kabelů a

vodičů, provádějící práci ve mzdě – fakturaci služeb do Německa. S tím, že na výrobu kabelových svazků je dodáván materiál odběratele, který není fakturován, pouze dodáván v režimu pasivního zušlechťovacího styku a nevstupuje v tuzemsku do kalkulace výrobku, jsou kalkulovány a fakturovány jen služby (mzdová práce). Práce je fakturována 2 zahraničním firmám (SRN), které mají obchodní podíl ve společnosti daňového subjektu každá 40 %. Z tohoto pohledu je třeba prověřit cenu obvyklou ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních, neboť se jedná o ekonomickou spřízněnost.

[42] Z obsahu správního spisu (jeho veřejné části) má soud za prokázané, že správce daně v rámci doplněného odvolacího řízení poskytl žalobci „slepé“ údaje o srovnatelných společnostech uvedených pod č. 1 až č. 8 tabulky, které zahrnul **bez bližšího odůvodnění** do tabulky a údaje použil pro stanovení průměrných koeficientů K1 a K2, s tím, že pro společnost uvedenou pod č. 3 tabulky se nepodařilo požadované informace dohledat. Údaje k výpočtům koeficientů K1 a K2 společnosti pod č. 1 předal žalobci jako přílohu 2, údaje k výpočtům koeficientů K1 a K2 společnosti pod č. 2 předal žalobci jako přílohu 3, údaje k výpočtům koeficientů K1 a K2 společnosti pod č. 3 předal žalobci jako přílohu 4, údaje k výpočtům koeficientů K1 a K2 společnosti pod č. 4 předal žalobci jako přílohu 5, údaje k výpočtům koeficientů K1 a K2 společnosti pod č. 5 předal žalobci jako přílohu 6, údaje k výpočtům koeficientů K1 a K2 společnosti pod č. 6 předal žalobci jako přílohu 7, údaje k výpočtům koeficientů K1 a K2 společnosti pod č. 7 předal žalobci jako přílohu 8 - viz protokol o ústním jednání ze dne 9. 12. 2010, č. j. 84570/10/223932707320.

[43] Ani z takto doplněné tabulky (včetně příloh 2 až 8), která je vychází z tabulky uvedené na straně 36 zprávy o výsledku kontroly správce daně ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1/538686/07/223932/5692, se však soudu nepodařilo přezkoumat, zda se skutečně jedná o obchodní společnosti srovnatelné se společností žalobce. Soud v tomto směru postrádá odůvodnění úvahy správce daně, zda společnosti konkrétně uvedené v doplněné tabulce, fakticky korespondují se situací žalobce, tj. zda provozují stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost, a to ve stejném čase a místě (regionu), po stejně dlouhé období a za srovnatelných obchodních podmínek. Uvedenou vadu nepřezkoumatelnosti nenapravil ani žalovaný v odvolacím řízení.

[44] „Odslepená“ tabulka byla dále správcem daně doplněna o údaj: průměr – kabelová konfekce – 2004 – K1 19,40 % – K2 68,40 % – celkový bez 3. a údaj: průměr – kabelová konfekce – 2004 – K1 31,57 % – K2 89,86 % – bez 3. a bez 1. a 5., které se výrazně liší. Správce daně však nenapravil vadu původní tabulky, která mu byla v této věci vyčtena již ve zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 51/2009 – 61, neboť opět vypočetl z údajů uvedených v tabulce průměrnou hodnotu, nikoliv interval nejčastěji realizovaných referenčních cen s výslovným odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105. Správce daně ani žalovaný se v této souvislosti opět nezabývali ani tím, že koeficienty srovnávaných společností CAMONA s.r.o. (společnost pod č. 6 tabulky) a CiS SYSTÉM s.r.o. (společnost pod č. 7 tabulky) se blíží hodnotám společnosti žalobce.

[45] V doplněném odvolacím řízení se rovněž nepodařilo zcela napravit nedostatky znaleckého posudku již vytýkané ve zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 51/2009 – 61. Ani doplnění údajů ke znaleckému posudku č. 2/2007 vypracovaného soudním znalcem Ing. Jaroslavem Váchou, pro posouzení ceny sjednané mezi spojenými osobami, neumožňuje ověřit, jak znalec „*odhad rentability oboru*“ provedl, neboť ve výčtu podkladů není uvedeno s jakými konkrétními údaji jiných společností znalec pracoval, ani zde není uvedeno, zda tyto blíže nespecifikované společnosti jsou srovnatelné se společností žalobce a z jakých důvodů. Znalec pouze obecně odkázal na dva zdroje při stanovení rentability, a to „*statistické údaje za rok 2004 v oboru Výroba elektrických zařízení*“ zveřejněné na stránkách Českého statistického úřadu a údaje ze „*dvou podniků, které vyrábějí pro automobilový průmysl, avšak v poněkud odlišném oboru*“, neboť jejich údaje má znalec k dispozici ze své poradenské a auditorské činnosti. Znalec konstatoval, že na základě těchto údajů byl proveden odborný odhad rentability ve výši uvedené ve znaleckém posudku. Závěry vyslovené v doplnění znaleckého posudku jsou nepřezkoumatelné, neboť konkrétní údaje srovnatelných společností, s nimiž znalec pracoval, zůstaly skryty pod rouškou tajemství.

[46] K obsahu přílohy č. 2 znalec v doplnění údajů ke znaleckému posudku uvedl, že tato příloha byla zpracována z vybraných údajů předaných správcem daně s tím, že část těchto údajů obsahuje příloha č. 1 ve stejné podobě a část v kumulaci. Soudu tedy ani po doplnění údajů, z nichž bylo vycházeno při stanovení rentability, nebylo umožněno ověřit, jak znalec „*odhad rentability oboru*“ provedl.

[47] S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci se soud ztotožnil s tvrzením žalobce o porušení základních zásad daňového řízení daňovými orgány, a to zásady součinnosti vyplývající z ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a zejména zásady volného hodnocení důkazů vyplývající z ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Dále pak i s tvrzením žalobce o porušení ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť při dodatečném stanovení daně nebylo daňovými orgány přihlédnuto ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že hodnocení důkazů jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti předpokládá, že pravdivostní hodnota určitého důkazu je nejprve posuzována izolovaně a pak je srovnávána s jinými důkazy, které byly uznány také za věrohodné. Pokud by při takovém hodnocení nastal logický rozpor, musel by se odstranit novým hodnocením získaných důkazů. Hodnocení důkazů daňovými orgány podle jejich úvahy je odvislé od erudice, vzdělání, praxe konkrétního pracovníka daňového orgánu a pro svou složitost a nutnost komplexního pohledu na věc nemůže být zákonem upraveno podrobněji. Toto hodnocení důkazů není žádnou libovůlí daňového orgánu. Musí zabezpečit přesné, pravdivé a úplné zjištění skutkového stavu věci. Tak se v přezkoumávaném případě dosud nestalo.

[48] V této souvislosti lze připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož „*zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o*

správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů. Ani poslední věta § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.“

V. Shrnutí a náklady řízení

[49] S přihlédnutím v výše uvedené argumentaci soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení bez jednání zrušit podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. neboť skutkový stav věci, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí nebyl spolehlivě zjištěn. V přezkoumávaném případě a v recentní fázi daňového řízení tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní správce daně, který by měl vyvrátit věrohodnost a správnost účetnictvím žalobcem prokázané přírážky ke službám za rok 2004 ve výši 5,8 %.

[50] Podmínky ke zrušení rozhodnutí správce daně shledány nebyly, neboť v daňovém řízení je pokračováno, jen se vrací do odvolacího stádia a vytýkané lze napravit v odvolacím řízení. K tomuto závěru srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, publikované ve Sb. NSS č. 1997/2010, dostupné na www.nssoud.cz. V dalším řízení je žalovaný ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku.

[51] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Náklady ve věci úspěšného žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč, z odměny za zastoupení žalobce advokátem, a to podle sazby vyplývající z vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) ve výši 2.100,- Kč za jeden úkon právní služby, a to za tyto úkony právní služby: 1. převzetí a příprava zastoupení ze dne 15. 2. 2011, 2. písemné podání soudu ze dne 15. 2. 2011, 3. písemné podání soudu (replika) ze dne 8. 6. 2011, ze 3 náhrad hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu a z 20% DPH ve výši 1.440,- Kč v souladu s ustanovením § 57 odst. 2 s. ř. s. Celkem se jedná o částku ve výši 10.640,- Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit přímo k rukám JUDr. Lubomíra Málka, advokáta, se sídlem AK Havlíčkův Brod, Horní čp. 6, do 30-ti dnů od právní moci rozsudku. Tuto

lhůtu považuje soud za přiměřenou poměrům a možnostem žalovaného, který je subjektem veřejné správy.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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.

Krajský soud v Brně dne 15. srpna 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu