



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **společnosti ENGESER, s.r.o.**, se sídlem Okružní 3834, Havlíčkův Brod, zast. JUDr. Lubomírem Málkem, advokátem, se sídlem Horní 6, Havlíčkův Brod, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9.6.2008, č.j. 10290/08-1200-706012,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 9.6.2008, č.j. 10290/08-1200-706012, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 13.640,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet JUDr. Lubomíra Mála, advokáta se sídlem Horní 6, Havlíčkův Brod.

O d ů v o d n ě n í

Shora uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě ze dne 13. 9. 2007, č.j. 74830/07/223912/7612, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 413.280,- Kč.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je uvedeno, že v předmětném případě se jednalo především o posouzení zvýšení základu daně o částku 1.474.848,- Kč dle ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/ 1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, o rozdíl ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami a ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami, a to v případě, kdy daňovým subjektem nebyl uvedený rozdíl uspokojivě doložen.

V rámci kontroly daně z příjmů správce daně prvního stupně prověřoval oprávněnost stanovené ceny při transakcích uskutečněných mezi společnostmi žalobce a dvěma odběrateli společnosti AKTIV-KABEL a EIV Engeser Innovative Verbindungstechnik. Správce daně zjistil, že se jedná se o osoby ekonomicky a personálně spojené osoby ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP a čl. 9 Sdružené podniky Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německa č. 18/1984 Sb. S ohledem na tuto skutečnost správce daně ověřoval, zda byla dodržena podmínka ust. § 23 odst. 7 DZP a čl. 9 SZDZ, 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. V kontrolovaném období odvolatel fakturoval výše uvedeným odběratelům za služby, které jsou jeho předmětem činnosti, tj. za montáž kabelových svazků. Správce daně ověřil, že přírážka ke službám, zjištěná z účetních výkazů daňového subjektu porovnáním provozních nákladů bez nákladů na zboží a provozních výnosů bez výnosů na zboží činila 5,8 % za rok 2004. Správce daně zjistil, že fakturovaná přírážka neodpovídala obvyklé průměrné přírážce 15 %, zjištěné z účetních výkazů srovnatelné firmy.

Z tohoto důvodu zaslal správce daně žalobci výzvy ze dne 8. 12. 2005 a ze dne 10. 2. 2006, aby prokázal rozdíly mezi obvyklou marží a skutečným počtem odpracovaných hodin, vynaložených na výrobu kabelových svazků, tj. pouze dělnických profesí, které přímo provádějí montáže kabelových svazků. Žalobce mimo jiné předložil přehled firem, u nichž provedl porovnání a uvedl vzorce pro výpočet koeficientů. Vyjádřil názor, že obvyklá výše koeficientu lépe prosperujících firem se pohybuje kolem 5 %.

Správce daně provedl zhodnocení jednotlivých firem, které daňový subjekt předložil ke srovnání, avšak naprostá většina firem byla pro výpočet obvyklého průměrného koeficientu nevhodná z důvodů, že měly jinou činnost, mnoho činností, velký podíl obchodní činnosti, která je z koeficientu K1 a K2 vyloučena, nebo se nejednalo o práci ve mzdě. Pokud jde o srovnatelnost údajů podle jednotlivých firem upozornil správce daně žalobce, že svoji činnost provozoval méně obvyklým způsobem, a to jako práci ve mzdě, nikoli mnohem běžnějším způsobem výroby výrobků se zahrnutím výrobní spotřeby, nelze proto porovnávat hodnoty koeficientů s celostátním průměrem dle OKEČ ani s průměrem firem, vybraných daňovým subjektem, podrobně se pak zabýval předloženými znaleckými posudky, jak je zřejmé ze Zprávy o kontrole str. 38 až 48. Posouzení znaleckého posudku č. 180-77/06 na porovnání obvyklé míry zisků, vyhotoveném znalcem z oboru ekonomika ing. J. Ch., dospěl správce daně k závěru, že nákladovost a rentabilita vlastního kapitálu jsou sice ekonomické ukazatele, tyto se však nehodí pro určení ceny obvyklé za montáže kabelových svazků. S ohledem na specifčnost práce ve mzdě nelze porovnávat firmu AKANA s. r. o. s průměrem odvětví ani s podniky s vysokou výrobní spotřebou, s velkým rozsahem obchodní činnosti, velkým počtem odlišných podnikatelských činností, nýbrž s podniky, které provozují činnost za obdobných podmínek jako AKANA s. r. o. (obdobná činnost dle oboru, jako práce ve mzdě, s malým nebo nulovým podílem obchodní činnosti). Ve znaleckém posudku č. 06/06 na posouzení ceny sjednané mezi spojenými osobami, vyhotoveném soudním znalcem z oboru ekonomika ing. I. P., posuzoval znalec náklady a výnosy roku 2004 z hlediska ceny sjednané mezi spojenými osobami. Správce daně prvního stupně zjistil, že znalec ing. P.

pracoval ve svém posudku s počtem výrobních hodin a s přímými mzdovými náklady na rok 2004 odlišnými od správce daně. Z důvodů výrazného rozdílu počtu odpracovaných výrobních hodin mezi znalcem a údaji sdělenými daňovým subjektem správci daně, zaslal správce daňovému subjektu výzvu k dokazování č.j. 7815/07/223932/5692 doručenou dne 20. 2. 2007, aby výše uvedené rozdíly doložil a prokázal jinak než vlastním tvrzením, který údaj je u odpracovaných hodin i přímých mzdových nákladů správný. S ohledem na odlišný názor na způsob stanovení rentability a obvyklé přírážky znalce ing. P. a s ohledem na nutnost doplnění vysvětlení k znaleckému posudku, provedl správce daně prvního stupně se znalcem ing. P. svědeckou výpověď viz protokol o ústním jednání č.j. 9083/07/223932/5692 ze dne 28. 2. 2007, za přítomnosti zástupce daňového subjektu. Na základě uvedeného šetření dospěl správce daně k závěru, že ani znalecký posudek znalce ing. P. č. 06/06, ani doplňující informace k tomuto posudku nenaplnily podmínky ustanovení § 23 odst. 7 ZDP a čl. 9 SZDZ, tj. prokázání, že u firmy AKANA s. r. o. bylo fakturováno za ceny obvyklé mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Způsob stanovení ceny obvyklé znalcem ing. P. neodpovídal znění čl. 9 – Sdružené podniky SZDZ a § 23 odst. 7 ZDP a mezinárodním standardům při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky (převodní ceny).

Zároveň správce daně vyhověl požadavku daňového subjektu, kontrolní zjištění přepracoval a doplnil na základě svých provedených 17 dožádání, dle kterých správce daně vyhledal srovnatelné daňové subjekty a obstarání znaleckého posudku. Tímto posudkem byl posudek č. 2/07 na posouzení ceny sjednané mezi nezávislými osobami, vypracovaný soudním znalcem ing. J. V. Tento posudek byl vyhotoven na základě slepých ekonomických údajů, týkajících se daňového subjektu AKANA s. r. o., za rok 2004 předaných znalci správcem daně. Závěry znalce ing. J. V. jsou podrobně popsány ve Zprávě o kontrole na str. 48 až 51, z nichž je zřejmé, že znalec vycházel při posuzování daného případu nejen z ust. § 23 odst. 7 ZDP, ale použil pro výpočet standardní metodu nákladů a přírážky, která je v souladu s mezinárodními úmluvami (OECD, EU), tj. článkem 9 Sdružené podniky, podniky SZDZ. Správce daně vyjádřil souhlas se stanoviskem znalce ing. J. V., který uvedl, že tržby dosahované závislou osobou při hodnocené transakci (za rok 2004) byly nižší v rozmezí 1 475 tis. až 2 490 tis. Kč, než by bylo možno dosáhnout u nezávislé obchodní transakce při dodržení odstupu. Znalec vycházel při stanovení těchto částek z kalkulace rentability 12 % až 16 %.

Správce daně zvolil pro kalkulaci obvyklých tržeb a následně rozdílu základu údaj pro daňový subjekt příznivější, tedy dolní hranici přírážky (rentability) ve výši 12 %.

V odvolacím řízení nebyly zjištěny další nové skutečnosti, které by mohly ovlivnit výsledek daňového řízení a odvolacím orgánem byla potvrzena oprávněnost zvýšení základu daně o částku 1.474.848,- Kč, tj. o rozdíl ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami a ceny, která byla sjednána mezi nezávislými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP ve vazbě na čl. 9 SZDZ, jehož výše nebyla daňovým subjektem uspokojivě doložena.

V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobce uvedl, že nechal vyhotovit dva znalecké posudky, které přiložil ke svému vyjádření dne 31.10.2006. V těchto posudcích je konstatováno, že hodnotit firmu jen na základě jednoho či dvou koeficientů je bez podrobného rozboru ostatních údajů zavádějící. Správce daně prvního stupně není povinen provést veškeré důkazy, které mu žalobkyně předložila, je ovšem povinen se se všemi vypořádat, tj. v případě, že jaký je jeho konečný závěr o skutečném stavu věci a jak postupoval při aplikaci zákonných ustanovení na takto zjištěný stav, potom se vystavil nebezpečí, že tyto námitky žalobce, týkající se hodnocení důkazů, nebude možno v tomto soudním sporu vyvrátit.

Znalecký posudek o jehož závěry opřel své rozhodnutí správce daně mimo jiné konstatuje: „Z výpočtů vyplývá, že tržby dosahované závislou osobou při hodnocené transakci jsou nižší v rozmezí 1.475 tis. Kč až 2.490 tis. Kč, než by bylo možno dosáhnout při nezávislé obchodní transakci při dodržení tržního odstupu.“ K těmto číslům znalec došel na základě prostého navýšení ceny hodiny přímých zaměstnanců o +12 % a +16 %. Volba koeficientů 12 – 16 % je v posudku zdůvodněna a doložena pouze touto větou: „Dále z dostupných pramenů byl proveden odhad rentability v oboru“. Výše uvedený posudek neumožňuje přezkoumání skutkových zjištění. Žalobci není zřejmý zdroj skutkových zjištění žalovaného. Znalec v závěru uvádí, že „Aby bylo možno správně interpretovat zjištěné rozdíly, bylo by nutno zkoumat, zda ve sledovaném období u hodnocené transakce nedošlo na straně závislého dodavatele (podniku) k nějakým mimořádným událostem, ovlivňujícím dosažení nižší, než obvyklé produktivity práce a tím i nižších výkonů. Například náběh nové výroby, nedostatky v technické a technologické přípravě a zajištění výroby (např. materiálem, nástroji) nebo k mimořádným nedostatkům v kvalitě výroby a nutnosti výrobky opravit, či repasovat.“ Žalovaný tento závěr znalce vůbec nerespektoval ani k tomuto nepřihlédl. Tímto svým jednáním porušil ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

S ohledem na rozpětí rentability, stanovené znalcem Ing. V., zvolil správce daně prvního stupně pro kalkulaci údaj pro daňový subjekt příznivější, tedy dolní hranici přírážky (rentability) ve výši 12 %. Takový postup není v souladu s daňovým řádem, neboť nelze posoudit, jakým způsobem žalovaný zjištěný skutkový stav hodnotil.

Z odůvodnění žalovaného nebylo možno seznat, z jakého skutkového stavu vycházel, jakým způsobem zjištěné skutečnosti hodnotil, jakými úvahami se při rozhodování řídil, když původně tvrdil, že obvyklá přírážka činí 15 %, následně vlastní tabulkou srovnatelných firem vypočetl hodnotu 14,5 % pro rok 2003, 30,12 % pro rok 2004, vyloučením některých hodnot stanovil průměrnou hodnotu za oba roky ve výši 19,5 %. Vzápětí se však přiklání k hodnotě ze znaleckého posudku, který bez důkazů uvádí hodnoty 12 % - 16 %.

„Z výše uvedeného je zcela zřejmé, že žalovaný důkazní řízení neprovedl důsledně, čímž porušil ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, neboť při rozhodování hodnotil žalovaný důkazy neuváženě jen podle své úvahy, přitom nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, dále žalovaný porušil ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, kde při dodatečném stanovení daně, správce daně nepřihlédl ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Hodnocení důkazů není uvedení jejich výčtů a konečný závěr. Jedná se o proces, kdy správce daně prvního stupně porovnává, které skutečnosti z jednotlivých důkazů vyplývají, jakým způsobem zapadají do příslušného zákonného rámce, jaké pochybnosti provedením důkazu vznikají a jaké jsou odstraněny. Žalobce se domnívá, že pokud správce daně prvního stupně v odůvodnění rozhodnutí nesdělil, jaké skutečnosti má za prokázané a z jakých důkazů je dovodil, jakými skutečnostmi 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, potom se vystavil nebezpečí, že tyto námitky žalobce, týkající se hodnocení důkazů nebude možno v tomto soudním sporu vyvrátit.“

V písemném vyjádření k podané žalobě žalovaný uvedl, že správce daně při stanovení ceny obvyklé vycházel ze shromážděných důkazů a své závěry opřel o znalecký posudek znalce Ing. J. V. S ohledem na rozpětí rentability, stanovené tímto znalcem, zvolil správce daně pro kalkulaci obvyklých tržeb a následně vyčíslení rozdílu základu daně nikoliv horní hranici obvyklé přírážky (rentability) nebo průměr, ale údaj pro daňový subjekt příznivější,

tedy dolní hranici přírážky (rentability) ve výši 12%. Žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil oprávněnost zvýšení základu daně, jehož výše nebyla žalobcem uspokojivě doložena.

K námitce žalobce, dle které „došlo k porušení ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, žalovaný konstatuje, že odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se zcela ztotožnil se závěry správce daně prvního stupně podrobně obsaženými ve výše uvedené Zprávě o výsledku kontroly. Z této zprávy je seznatelné podrobné porovnávání jednotlivých důkazních prostředků a vyhodnocení důkazů.

Žalobce dále namítá, že „žalovaný neuvedl jakými skutečnostmi 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“. K této námitce žalovaný uvádí, že ze Zprávy o výsledku kontroly i z napadeného rozhodnutí žalovaného (viz. str. 7 a 8) je zřejmé, že správce daně prvního stupně vzal v daňovém řízení v úvahu, že žalobce sám z vlastní vůle nechal vyhotovit znalecké posudky a nechal si rovněž vyhotovit znalecký posudek od nezávislého soudního znalce Ing. J. V. (položka č. 27 veřejné části spisového materiálu Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě).

Správce daně prvního stupně provedl i podrobný rozbor ekonomických údajů jiných firem poskytnutých žalobcem (viz. Zpráva o výsledku kontroly str. 28 až 37) a podrobně popsal, proč navržené důkazní prostředky (tabulku firem a znalecké posudky předložené žalobcem) nelze vzít v úvahu jako důkaz. Žalovaný konstatuje, že ze Zprávy o výsledku kontroly i odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé z jakých podkladů správce daně prvního stupně a žalovaný při svém rozhodování vycházeli, tj. z objektivně zjištěných skutečností ověřených z dožádání a z údajů znaleckého posudku. Žalovaný zásadně nesouhlasí s názorem žalobce, že závěry žalovaného jsou stavěny na odhadu a ne na výpočtu, neboť ze Zprávy o výsledku kontroly i odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že ke stanovení ceny obvyklé došlo výpočtem ceny obvyklé na základě konkrétně zjištěných skutečností. Správce daně tedy přihlédl k výhodnější hodnotě přírážky ve výši 12 % s ohledem na dodržení zásady zákonnosti a vzhledem k možnosti daně rozpětím přírážky ve znaleckém posudku postupoval vůči žalobci mírněji.

Žalobce dále namítá, že „žalovaný neprovedl důsledně důkazní řízení, čímž porušil ustanovení § 2 odst. 3 a § 16 odst. 8 zákona č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, neboť dle názoru žalobce při rozhodování hodnotil důkazy neuváženě jen podle své úvahy, přitom nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo“. K výše uvedenému žalovaný konstatuje, že žalobce neuvádí konkrétně k jakým zjištěným okolnostem žalovaný v rámci předmětného řízení nepřihlédl. Zároveň je nutno zdůraznit, že při daňové kontrole se správce daně podrobně zabýval jednotlivými důkazními prostředky předloženými žalobcem, o čemž svědčí Zpráva o výsledku kontroly. Správcem, daně bylo provedeno detailní hodnocení předložených důkazů, které bylo také náležitě zdůvodněno.“

Žalovaný zásadně nesouhlasí s názorem žalobce, že žalovaný nepřihlédl k závěrům znalce Ing. J. V., neboť právě v souvislosti s vyjádřením znalce Ing. J. V. správce daně v daňovém řízení ověřoval, zda ve sledovaném období nedošlo na straně závislého dodavatele k nějakým mimořádným událostem, ovlivňujícím dosažení nižší, než obvyklé produktivity práce a tím i nižších výkonů. Na základě shromážděných materiálů bylo však nutno konstatovat, že k žádné takové události v letech 2003 a 2004 nedošlo, nezjistil ji ani znalec Ing. P. (nebyly uvedeny ve znaleckém posudku), a ani žalobce na žádné takové skutečnosti neupozorňoval. Správce daně posoudil tento znalecký posudek jako důkaz a respektoval jeho závěry, současně se však také zabýval i dalšími hledisky zkoumání.

V nyní projednávané věci již krajský soud rozhodoval a žalobu rozsudkem ze dne 29.4.2009, čj. 31 Ca 129/2008-39, zamítl. Soud dospěl k závěru, že při stanovení ceny

obvyklé vycházel správce daně ze shromážděných důkazů a své závěry opřel především o znalecký posudek znalce Ing. J. V. Správce daně zvolil pro kalkulaci obvyklých tržeb a následně vyčíslení rozdílu základu daně s ohledem na rozpětí rentability, stanovené tímto znalcem pokud jde o hranici obvyklé přírážky (rentability) údaj pro daňový subjekt příznivější, tedy dolní hranici přírážky (rentability) ve výši 12%. Žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil oprávněnost zvýšení základu daně, jehož výše nebyla žalobcem uspokojivě doložena.

Pravomocné rozhodnutí Krajského soudu v Brně napadl žalovaný kasační stížností, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29.12.2009, č.j. 8 Afs 51/2009-61, tak, že rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29.4.2009, č.j. 31 Ca 129/2008-39; zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se neztotožnil se skutkovými závěry Krajského soudu v Brně, uvedl, že skutkový stav, který vzal správce daně a žalovaný za základ napadeného rozhodnutí nemá oporu ve spisech (§ 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění, dále jen „s.ř.s.“), proto měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit.

Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí, stejně tak i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to v rozsahu jeho napadení žalobou (§ 71 odst. 1 a § 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.) a při plné vázanosti (§ 110 odst. 3 s.ř.s.) právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeném v jeho rozhodnutí ze dne 29.12.2009, č.j. 8 Afs 51/2009-61, rozhodnutí žalovaného jakož i rozhodnutí prvostupňové dle ust. § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s., zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Soud ve věci rozhodl, aniž by nařizoval veřejné jednání (ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s.) poté, co účastníci s tímto postupem vyslovili souhlas.

Nejvyšší správní soud přezkoumal daňové řízení i po stránce skutkové a zjistil ze správního spisu, „že správce daně dospěl k průměrné výši obvyklé marže jen na základě účetních dokladů jedné společnosti (srov. protokol o ústním jednání ze dne 5. 1. 2006, č. j. 00700/06/223932/5692, a zpráva o daňové kontrole, str. 3)“. Takový postup vyhodnotil jako nepřijatelný, neboť na základě údajů jen jedné společnosti, byť by byla srovnatelná s posuzovaným subjektem, lze zpravidla obtížně dovozovat obecné závěry ve vztahu k obvyklosti cen. Získaný údaj sice může představovat cenu obvyklou, ovšem až při srovnání s dalšími společnostmi je možné tuto domněnku ověřit. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 – 53, publikovaném pod č. 576/2005 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná také na www.nssoud.cz), uzavřel, že „*není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat*“. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvedl, že „i když správce daně pracuje s důvěrnými údaji jiných daňových subjektů, nezbavuje ho to povinnosti poskytnout daňovému subjektu alespoň takové informace, které mu umožní zjistit, na základě jakých kritérií byly vybrány společnosti, se kterými je srovnáván, a z jakých údajů srovnávaných společností správce daně při výpočtu vycházel. Daňový subjekt musí mít zachovánu možnost brojit proti volbě daných objektivních kritérií a způsobu určení výše obvyklé ceny“.

Dále se v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvádí, že „Správce daně nicméně nahradil výzvu ze dne 8. 12. 2005 výzvou ze dne 10. 2. 2006, č. j. 10966/06/223932/5692, kde přistoupil na stěžovatelem uvedený způsob výpočtu „přirážky u služeb“ – výnosy ze služeb oproti mzdovým nákladům výrobních dělníků. Z výzvy lze opět zjistit pouze průměrnou obvyklou přirážku ve výši 71,5 % a to, že správce daně zjistil tento údaj výpočtem *„u firmy podnikající stejným způsobem, ve stejném předmětu činnosti a provádějící fakturaci za služby nesprávně osobám – nerezidentům“*. Ze zprávy o daňové kontrole (str. 4) sice vyplývá, že správce daně pro srovnání použil údajů od dvou společností, ale vzhledem k tomu, že druhá ze společností v roce 2003 ještě nepodnikala a v roce 2004 (za který byla rovněž prováděna daňová kontrola) se přirážka u této společnosti odchýlila výrazně nahoru, *„správce daně výpočet průměrné marže provedl de facto z údajů jedné ze srovnatelných firem“*. Navíc Nejvyšší správní soud ani z neveřejné části správního spisu nezjistil, která druhá společnost byla teoreticky použita pro srovnání. Správce daně tedy nenapravil své pochybení spočívající v tom, že si pro srovnání zvolil pouze jednu společnost. Ze správního spisu ani není zřejmé, že by správce daně sdělil stěžovateli, na základě jakých kritérií vybral srovnatelné společnosti. Dále ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel k prokázání obvyklosti marže předložil porovnání tržeb a nákladů a grafy marží z výkazů společností, jejichž údaje získal z veřejně přístupných zdrojů. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 5, 22 až 23, 28 až 35) tyto údaje poskytnuté stěžovatelem zpochybnil s tím, že srovnávané společnosti podnikají v jiném předmětu činnosti, nebo vyrábí kabely, ale nikoliv pouhou „prací ve mzdě“. Dalším důvodem pro odmítnutí těchto údajů byla neexistence některých z těchto společností, nebo chyby v uvedených údajích. Správce daně však sám ve zprávě o daňové kontrole uvedl koeficienty (výši obvyklé marže) osmi společností (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 osmi 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, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105 (publikovaném pod 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 cenami [osobami, pozn. Nejvyššího správního soudu] 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.“

Nejvyšší správní soud ze zprávy o daňové kontrole dovodil, „že správce daně nakonec určil obvyklou marži na základě znaleckého posudku soudního znalce z oboru ekonomika, účetnictví, obchod a stavebnictví Ing. J. V. 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 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 ničeho 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. V. 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. Toto své pochybení nenapravil ani poté, co následně přistoupil na způsob výpočtu obvyklé marže navržený stěžovatelem. Po vyjádření stěžovatele ke kontrolnímu zjištění před ukončením daňové kontroly správce daně opět reagoval na skutečnosti v tomto vyjádření obsažené. Na základě údajů osmi srovnávaných společností stanovil průměrný koeficient K1, ovšem ani z neveřejné části správního spisu nebylo možné jednoznačně identifikovat těchto osm společností. Navíc tím, že 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 vypracovaný soudním znalcem Ing. V. sice napravil 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.

Z uvedeného přezkumu Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „Podklady, ze kterých správce daně vyšel při stanovení obvyklé rentability v oboru, tedy neobstojí. Chybný postup správce daně nenapravil 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.“

Vzhledem k uvedenému soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, pro vady řízení spočívající ve skutečnosti, že skutkový stav, který vzal správce daně a žalovaný za základ napadeného rozhodnutí nemá oporu ve spisech (§ 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s.), zrušil.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 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 účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Úspěšnému žalobci tak přísluší právo na náhradu nákladů řízení, které představuje odměna za právní zastoupení 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 znění pozdějších předpisů. Soud přiznal odměnu za dva úkony právní služby – převzetí, příprava zastoupení, a podání žaloby v částce 2.100,-Kč za úkon, dvě paušální částky nákladů ve výši 300,- Kč za jeden úkon právní služby, za řízení před krajským soudem, jeden úkon právní služby ve výši 2.100,- Kč a jednu paušální částku 300,-Kč za kasační řízení. Odměna advokáta tak včetně DPH činí 8.640,- Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem i za řízení kasační ve výši 5.000,- Kč činí náklady řízení celkem 13.640,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, je přípustná kasační stížnost za podmínek § 102 a násl. s.ř.s., kterou lze podat do dvou týdnů po jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně, a to ve dvou vyhotoveních. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.). Podle § 104 odst. 3, písm. a) s.ř.s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 28. 7. 2010

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu