ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci žalobce: **ENGESER, s.r.o.**, se sídlem Okružní 3834, Havlíčkův Brod, zastoupeného JUDr. Lubomírem Málkem, advokátem se sídlem Horní 6, Havlíčkův Brod, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2008, č. j. 10291/08-1200-706012, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2009, č. j. 31 Ca 113/2008 – 67,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2009, č. j. 31 Ca 113/2008 – 67, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 9. 6. 2008, č. j. 10291/08-1200-706012. Žalovaný tímto svým rozhodnutím zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 9.

2007, č. j. 74829/07/223912/7612, kterým správce daně stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003 ve výši 699 360 Kč.

Stěžovatel označuje za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s."). Uvádí, že podle správce daně přirážka stěžovatele neodpovídala obvyklé průměrné přirážce 15 %. Správce daně však při stanovení této průměrné přirážky vyšel pouze z údajů jedné společnosti a neuvedl jednotlivá období ani číselné hodnoty výnosů a nákladů, ze kterých vycházel. Stěžovatel se domnívá, že jednání správce daně je tudíž nepřezkoumatelné. Marže ke službám uvedená správcem daně je podle stěžovatele po drobné korekci rovna hospodářskému výsledku před zdaněním. Výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 15 % však stěžovatel nepovažuje za obvyklý. Postup žalovaného označuje za rozporný se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), protože nelze posoudit, jak žalovaný hodnotil zjištěný skutkový stav.

Stěžovatel dále konstatuje, že se pokusil podle zatřídění OKEČ a podle obchodního rejstříku najít ekonomické údaje společností, které se zabývají shodnou nebo obdobnou činností. Formou grafu a tabulky hodnot přiložených k žalobě na příkladu několika společností doložil, že z vypočtené marže nelze odvodit výsledek hospodaření za relevantní období.

Dále stěžovatel uvádí, že nechal vyhotovit dva znalecké posudky, které přiložil ke svému vyjádření ze dne 31. 10. 2006. V těchto posudcích je konstatováno, že hodnocení společnosti na základě jednoho nebo dvou koeficientů bez podrobného rozboru ostatních údajů je zavádějící. Správce daně podle stěžovatele pochybil, pokud v odůvodnění svého rozhodnutí v této věci nesdělil, jaké skutečnosti má za prokázané a z jakých důkazů je dovodil. Správce daně ani nevysvětlil, proč neprovedl další navrhované důkazy, jaký je jeho závěr o skutečném stavu věci a jak postupoval při aplikaci zákonných ustanovení na takto zjištěný stav.

Správce daně si sice dožádal údaje dalších společností, které uvedl v tabulce ve zprávě o daňové kontrole (zpráva o výsledku kontroly ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1/53886/07/223932/5692), tato tabulka však obsahuje pouze koeficienty bez číselných hodnot výnosů a nákladů, ze kterých byly koeficienty vypočteny. Marže ke službám se v této tabulce pohybuje v rozmezí -37 % až 161 %. Podle stěžovatele je jednání správce daně neurčité a nepřezkoumatelné, neboť uvedené hodnocení důkazů neumožňuje přezkoumání skutkových zjištění. Stěžovateli také není zřejmý zdroj těchto zjištění.

Znalecký posudek Ing. Váchy, o jehož závěry správce daně opřel své rozhodnutí, pak mimo jiné konstatuje, že z dostupných pramenů byl proveden odhad rentability v oboru. Vzhledem k tomu, že pojem rentabilita není blíže specifikován, není specifikován obor ani dostupné prameny, ze kterých byl proveden odhad, je závěr znalce podle stěžovatele nepřezkoumatelný. Navíc pouze touto větou znalec odůvodnil volbu rozpětí koeficientu 12 % až 16 %, na jehož základě již jen matematicky vyčíslil, že tržby dosahované stěžovatelem jsou nižší v rozmezí 1 475 000 Kč až 2 490 000 Kč. K těmto číslům znalec dospěl na základě prostého navýšení ceny hodiny přímých zaměstnanců o 12 % až 16 %. Stěžovatel se proto domnívá, že výše uvedený posudek neumožňuje přezkoumání skutkových zjištění.

Podle stěžovatele není z odůvodnění žalovaného ani možné zjistit, jak hodnotil zjištěný skutkový stav. Správce daně původně tvrdil, že obvyklá přirážka je 15 %, následně vlastní tabulkou srovnatelných společností stanovil průměrnou hodnotu ve výši 19,5 %. Vzápětí se však přiklonil k hodnotě ze znaleckého posudku, který bez důkazů uvádí hodnoty 12 % až 16 %. Stěžovatel má za to, že žalovaný postavil svá tvrzení na odhadu a bez dalších souvislostí a náležitého odůvodnění jen na jeho základě zvýšil daňový základ.

Stěžovatel uzavírá, že žalovaný důsledně neprovedl dokazování, čímž porušil § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. 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 stěžovatele, týkající se hodnocení důkazů, nebude možno v soudním řízení vyvrátit. Výše uvedené hodnocení důkazů navíc neumožňuje přezkoumání skutkových zjištění. Důkazy žalovaného jsou neurčité, tudíž nepřezkoumatelné.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel a jeho odběratelé jsou ekonomicky a personálně spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stěžovatel podle jeho názoru v kasační stížnosti pouze opakuje žalobní námitky, které krajský soud řádně přezkoumal. Žalovaný nesouhlasí s námitkou stěžovatele, že v napadeném správním rozhodnutí nezohlednil dva znalecké posudky. Naopak uvádí, že správce daně ve zprávě o

daňové kontrole podrobně popsal, proč a které důkazní prostředky nelze vzít v úvahu jako důkaz.

Žalovaný nesouhlasí ani s namítanou nepřezkoumatelností svého jednání a jednání správce daně. Uvádí, že jednání nemůže být nepřezkoumatelné, touto vadou může trpět pouze rozhodnutí. Dále konstatuje, že stěžovatelem napadená jednání v rámci procesu opatřování důkazních prostředků správcem daně krajský soud považoval za dostatečně průkazná.

Dále žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že jeho závěry o výši obvyklé marže byly postaveny na odhadu. Poukazuje na skutečnost, že nepostupoval při zjištění ceny podle zákona 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ale připočetl zjištěnou obvyklou přirážku stanovenou znalcem, a to na dolní hranici takto zjištěné přirážky.

Stěžovatel také konkrétně neuvedl, k jakým zjištěným okolnostem žalovaný nepřihlédl v rámci daňového řízení. Jak potvrdil krajský soud, správce daně provedl detailní hodnocení předložených důkazů. V následném řízení již stěžovatel nepředložil žádné další důkazní prostředky. Žalovaný proto vyšel z důkazních prostředků shromážděných správcem daně a potvrdil jeho závěry, podle nichž stěžovatel uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou.

Z předložené spisové dokumentace Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 6. 2008, č. j. 10291/08-1200-706012, zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru finančního úřadu na daň z příjmů právnických osob ze dne 13. 9. 2007, č. j. 74830/07/223912/7612. Tímto rozhodnutím správce daně dodatečně vyměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 699 360 Kč.

Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl. V odůvodnění svého rozsudku uvedl, že se v případě stěžovatele a jeho odběratelů, společností AKTIV-KABEL GmbH a EIV Engeser GmbH, Innovative Verbindungstechnik, jednalo o ekonomicky a personálně spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a sdružené podniky ve smyslu čl. 9 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (vyhláška č. 18/1984 Sb.). Vzhledem k této skutečnosti správce daně ověřoval, zda byly mezi ekonomicky nebo personálně spojenými osobami sjednány ceny za služby (montáž kabelových svazků) za stejných nebo obdobných podmínek jako mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Účastníci se

v posuzované věci neshodli v náhledu na skutečnost, zda stěžovatelem předložené důkazy prokazují jeho tvrzení, že jím fakturovaná přirážka odpovídala obvyklé průměrné přirážce srovnatelných společností.

Krajský soud neshledal důvodnou námitku, že žalovaný v odůvodnění rozhodnutí neuvedl, jaké skutečnosti má za prokázané a z jakých důvodů k některým z důkazů nepřihlédl. Žalovaný se podle krajského soudu ztotožnil se závěry správce daně obsaženými ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně vzal v daňovém řízení v úvahu, že stěžovatel sám z vlastní vůle nechal vyhotovit znalecké posudky. Vzhledem k tomu, že předložené posudky neodpovídaly v celém rozsahu zjištěné skutečnosti, nechal si správce daně vyhotovit znalecký posudek od znalce Ing. Jaroslava Váchy. Zároveň správce daně vyhověl požadavku stěžovatele a doplnil kontrolní zjištění na základě sedmnácti dožádání, aby zajistil co největší množství důkazních prostředků pro stanovení obvyklé ceny za montáž kabelových svazků. Správce daně provedl i podrobný rozbor ekonomických údajů jiných společností, které poskytl stěžovatel, a podrobně popsal, proč navržené důkazní prostředky (tabulku společností a znalecké posudky předložené stěžovatelem) nelze osvědčit jako důkaz. Ze zprávy o daňové kontrole i z odůvodnění napadeného rozhodnutí je podle krajského soudu zřejmé, že správce daně i žalovaný vyšli při svém rozhodování z objektivně zjištěných skutečností ověřených v rámci dožádání a z údajů znaleckého posudku.

Krajský soud nepřisvědčil tvrzení stěžovatele, že daň byla stanovena na základě odhadu. Podrobné výpočty ceny obvyklé jsou podle něj obsaženy ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný nepostupoval při zjištění ceny podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, jak tvrdil stěžovatel, protože tento předpis se ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů použije jen tehdy, nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V projednávaném případě byl použit výpočet obvyklé přirážky stanovené nezávislým soudním znalcem na dolní hranici přirážky. S ohledem na dodržení zásady zákonnosti a vzhledem k možnosti dané rozpětím přirážky ve znaleckém posudku správce daně přihlédl k výhodnější hodnotě přirážky ve výši 12 %.

Krajský soud také uvedl, že správce daně na základě závěrů znaleckého posudku Ing. Jaroslava Váchy ověřoval, zda ve sledovaném období nedošlo na straně závislého dodavatele k mimořádným událostem, ovlivňujícím dosažení nižší než obvyklé produktivity práce a tím i nižších výkonů. Na základě shromážděných materiálů dospěl k závěru, že k žádné takové události v předmětném zdaňovacím období nedošlo, ve svém znaleckém posudku je neuvedl znalec Ing. Prachař a ani stěžovatel na žádné takové skutečnosti neupozorňoval.

Konečně krajský soud neshledal důvodným tvrzené porušení § 2 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně totiž rozhodl na základě dostatečně a úplně zjištěného skutkového stavu, náležitě se vypořádal s důkazy předloženými stěžovatelem a hodnocení důkazů, na jejichž základě postupoval při stanovení obvyklé přirážky, je obsaženo v žalobou napadeném rozhodnutí.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel opírá kasační stížnost o důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Dle obsahu kasační stížnosti jsou v ní uplatněny také (a to především) námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť stěžovatel upozorňuje na vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je důvodná.

Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně výzvou ze dne 8. 12. 2005, č. j. 90653/05/223932/5692, vyzval stěžovatele k prokázání rozdílu mezi průměrnou „obvyklou marží“, kterou stanovil na 15 %, a maržemi zjištěnými z účetních dokladů stěžovatele za období roku 2003 a 2004. Ze správního spisu je zřejmé, 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 je ovšem obtížně přijatelný. 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 podotýká, 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.

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 nespřízněným 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 ve svém vyjádření ze dne 31. 10. 2006 (vyjádření ke kontrolnímu zjištění správce daně před ukončením daňové kontroly) 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). První koeficient se vztahoval k provoznímu výsledku, resp. výsledku hospodaření před zdaněním, druhý koeficient k přirážce ke službám. Oba koeficienty představovaly výsledky průměrné obchodní přirážky vypočtené způsoby dle výzev správce daně z 8. 12. 2005 (koeficient K1) a z 10. 2. 2006 (koeficient K2). Koeficient K1 správce daně stěžovatel určil ve výši 2,2 %, správce daně ve výši 15 %, koeficient K2 stěžovatel vypočetl ve výši 36,1 %, správce daně ve výši 71,5 %. 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 2003, 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 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně nakonec určil obvyklou marži na základě znaleckého posudku soudního znalce z oboru ekonomika, účetnictví, obchod a stavebnictví Ing. Jaroslava 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

rozdílu 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.), nález k zadání (cca ¾ 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 „nález 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 nejpříznivější 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. Váchou 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.

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 nejpříznivější 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 měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v něm povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu posoudit žalobní návrh stěžovatele.

V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. března 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu