



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera 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 nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 6. 2008, čj. 10297/08-1200-706012 a čj. 10290/08-1200-706012, o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2009, čj. 31 Ca 128/2008 - 32 a čj. 31 Ca 129/2008 - 35,

t a k t o :

- I.** Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 51/2009 a sp. zn. 8 Afs 52/2009 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí. Věc **bude vedena** pod sp. zn. 8 Afs 51/2009.
- II.** Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2009, čj. 31 Ca 128/2009 - 32 a čj. 31 Ca 129/2008 - 35, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 6. 2008, čj. 10297/08-1200-706012, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou dle zvláštní sazby daně ze dne 13. 9. 2007, čj. 74835/07/223912/7612. Tímto rozhodnutím

Finanční úřad v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“) předepsal žalobci k přímému placení daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2003 ve výši 118 705 Kč z titulu překvalifikace rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu za podíly na zisku podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 6. 2008, čj. 10290/08-1200-706012, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob ze dne 13. 9. 2007, čj. 74830/07/223912/7612. Tímto rozhodnutím správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 413 280 Kč.

II.

Žalobce napadl obě rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který žalobu ve vztahu k jednotlivým rozhodnutím žalovaného vyloučil k samostatným řízením. Obdobnými rozsudky ze dne 29. 4. 2009, čj. 31 Ca 128/2008 - 32 a čj. 31 Ca 129/2008 - 35, krajský soud žaloby zamítl.

Krajský soud uvedl, že se v případě žalobce a jeho odběratelů společností AKTIV-KABEL a EIV Engeser 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 (č. 18/1984 Sb., dále jen „Smlouva“). 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 žalobcem předložené důkazy prokazují jeho tvrzení, že jím fakturovaná přírážka odpovídala obvyklé průměrné přírážce srovnatelných firem.

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 výsledku daňové kontroly ze dne 28. 8. 2007, čj. 1/53886/07/223932/5692 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Správce daně vzal v daňovém řízení v úvahu, že žalobce sám z vlastní vůle nechal vyhotovit znalecké posudky. Vzhledem k tomu, že předložené posudky neodpovídaly v celém rozsahu zjištěné skutečnosti (např. rozdílné počty fakturovaných normohodin - str. 46 až 48 zpráva o daňové kontrole), nechal si správce daně vyhotovit znalecký posudek od znalce Ing. J. V. Zároveň správce daně vyhověl požadavku žalobce 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 žalobce, a podrobně popsal, proč navržené důkazní prostředky (tabulku firem a znalecké posudky předložené žalobcem) nelze osvědčit jako důkaz. Ze zprávy i odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo 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 nemohl přezkoumat tvrzení žalobce, že správní orgány neprovedly „některé“ navržené důkazy, protože žalobce takové důkazy blíže neoznačil.

Dále krajský soud uvedl, že při stanovení ceny obvyklé správce daně vyšel ze shromážděných důkazů a své závěry opřel především o znalecký posudek znalce Ing. J. V.

Pokud jde o hranici obvyklé přírážky (rentability), správce daně zvolil pro kalkulaci obvyklých tržeb a následné vyčíslení rozdílu základu daně s ohledem na rozpětí rentability, stanovené znalcem, údaj příznivější pro daňový subjekt, tedy dolní hranici přírážky (rentability) ve výši 12%. Krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že daň byla stanovena na základě odhadu. Podrobné výpočty ceny obvyklé jsou podle něj obsaženy ve zprávě o daňové kontrole (str. 50 a 51). Žalovaný nepostupoval při zjištění ceny podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, jak tvrdil žalobce, 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 přírážky stanovené nezávislým soudním znalcem na dolní hranici přírážky. S ohledem na dodržení zásady zákonnosti a vzhledem k možnosti daně rozpětím přírážky ve znaleckém posudku správce daně přihlédl k výhodnější hodnotě přírážky ve výši 12%.

Krajský soud také uvedl, že správce daně na základě závěrů znaleckého posudku Ing. J. V. 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 neuváděl znalec Ing. P. a ani žalobce na žádné takové skutečnosti neupozorňoval.

Konečně krajský soud neshledal důvodným tvrzené porušení § 2 odst. 2 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správce daně totiž rozhodl na základě dostatečně a úplně zjištěného skutkového stavu, náležitě se vypořádal s důkazy předloženými žalobcem a hodnocení důkazů, na jejichž základě postupoval při stanovení obvyklé přírážky, je obsaženo v žalobou napadeném rozhodnutí.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudkům krajského soudu obdobnými kasačními stížnostmi z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Uvedl, že podle správce daně přírážka stěžovatele neodpovídala obvyklé průměrné přírážce 15 %. Správce daně však při stanovení této průměrné přírážky vyšel pouze z údajů jedné společnosti a neuváděl „jednotlivá období“ ani „číselné hodnoty výnosů a nákladů“, ze kterých vycházel. Stěžovatel se domníval, že jednání správce daně není přezkoumatelné. Marže ke službám uvedená správcem daně je podle stěžovatele po drobné korekci rovna hospodářskému výsledku před zdaněním. Výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 15 % pak stěžovatel nepovažuje za obvyklý. Stěžovatel považoval postup žalovaného za rozporný s daňovým řádem, protože nelze posoudit, jak žalovaný hodnotil zjištěný skutkový stav.

Stěžovatel také tvrdil, 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 pak stěžovatel na příkladu několika společností doložil, že z vypočtené marže nelze odvodit výsledek hospodaření za relevantní období.

Dále stěžovatel nechal vyhotovit dva znalecké posudky, které přiložil ke svému vyjádření ze dne 31. 10. 2006. V těchto posudcích je konstatováno, že hodnocení firmy na základě jednoho nebo dvou koeficientů bez podrobného rozboru ostatních údajů je zavádějící. Správce daně podle stěžovatele pochybil, pokud nesdělil, jaké skutečnosti má za prokázané a z jakých důkazů je dovodil. Správce daně také 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 dožádal údaje dalších společností, které uvedl v tabulce ve zprávě. Tabulka však obsahuje pouze koeficienty bez číselných hodnot výnosů a nákladů, ze kterých byly tyto koeficienty vypočteny. Marže ke službám se v této tabulce pohybuje v rozmezí -37 % až 161 %. Podle stěžovatele je jednání správce daně nepřezkoumatelné, neboť „*vyšše uvedené hodnocení důkazů neumožňuje přezkoumání skutkových zjištění*“. Stěžovateli také není zřejmý zdroj skutkových zjištění.

Znalecký posudek Ing V., o jehož závěry správce daně opřel svá rozhodnutí, mimo jiné konstatuje „*dále z dostupných zdrojů byl proveden odhad rentability v oborů*“. Vzhledem k tomu, že pojem rentabilita není blíže specifikován, není specifikován obor ani dostupné prameny, ze kterých byl proveden odhad, je závěr znalce 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 došel na základě prostého navýšení ceny hodiny přímých zaměstnanců o 12 % až 16 %. Stěžovatel se domníval, že „*vyšše uvedený posudek neumožňuje přezkoumání skutkových zjištění*“.

Podle stěžovatele nebylo z odůvodnění žalovaného možné zjistit, jak hodnotil zjištěný skutkový stav. Správce daně původně tvrdil, že obvyklá přírážka 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 měl za to, že žalovaný postavil svá tvrzení na odhadu a bez dalších souvislostí a náležitého odůvodnění zvýšil daňový základ.

Stěžovatel uzavřel, že žalovaný důsledně neprovedl dokazování, čímž porušil § 2 odst. 3 daňového řádu. 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 daňového řádu, 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, 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 námítky 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.

IV.

Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem uvedl, že stěžovatel a jeho odběratelé jsou ekonomicky a personálně spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Podle žalovaného stěžovatel v kasační stížnosti pouze opakuje žalobní námítky, které krajský soud řádně přezkoumal. Žalovaný nesouhlasil s námítkou stěžovatele, že v napadeném správním rozhodnutí nezohlednil dva znalecké posudky. Naopak uvedl, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně popsal, proč a které důkazní prostředky nelze vzít v úvahu jako důkaz.

Žalovaný nesouhlasil ani s namítanou nepřezkoumatelností jeho jednání a jednání správce daně. Uvedl, že jednání nemůže být nepřezkoumatelné, touto vadou může trpět pouze

rozhodnutí. Dále konstatoval, že stěžovatelem napadená jednání v rámci procesu opatrování důkazních prostředků správcem daně krajský soud považoval za dostatečně průkazná.

Dále žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že závěry žalovaného o výši obvyklé marže byly postaveny na odhadu. Žalovaný poukázal na skutečnost, že nepostupoval při zjištění ceny podle zákona 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ale připočetl zjištěnou obvyklou přírážku stanovenou znalcem a to na dolní hranici takto zjištěné přírážky.

Stěžovatel také konkrétně neuvedl, k jakým zjištěným okolnostem žalovaný nepřihlédl v rámci 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.

V.

Nejvyšší správní soud především shledal, že kasační stížnosti směřují proti skutkové a právně souvisejícím rozsudkům krajského soudu, proto je spojil ke společnému projednání a rozhodnutí (§ 39 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.).

Dále Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnosti v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.] nebo bylo-li zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně výzvou ze dne 8. 12. 2005, čj. 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 pouze na základě účetních dokladů jedné společnosti [srov. protokol o ústním jednání ze dne 5. 1. 2006, čj. 00700/06/223932/5692, a zpráva o výsledku kontroly čj. 1/53886/07/223932/5692, str. 3 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“)]. 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 v rozsudku ze dne 11. 2. 2004, čj. 7 A 72/2001 - 53 (č. 576/2005 Sb. NSS, všechna 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, nezabývá ho to povinností 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 nahradil výzvu ze dne 8. 12. 2005 výzvou ze dne 10. 2. 2006, čj. 10966/06/223932/5692, kde přistoupil na stěžovatelem uvedený způsob výpočtu „přirážky u služeb“. 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 2004 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 nenapravit své pochybení spočívající v tom, že si pro srovnání zvolil pouze jednu společnost. Ze správního spisu 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 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 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 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 nevyporádal.

Ze správy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně nakonec určil obvyklou marži na základě znaleckého posudku Ing. 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 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 zjištělné 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 ničeno není zřejmé, že by tuto přílohu znalecký posudek obsahoval (tato příloha měla podle části „nálezk 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 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. 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 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 mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud k takové vadě musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud zrušil rozsudky krajského soudu podle § 110 odst. 1 za použití § 109 odst. 3 a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 29. prosince 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

i. s. JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu
podepsán za onemocnělého
JUDr. Petra Příhodu
(§ 158 odst. 1 o. s. ř., § 64. s. ř. s.)