



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **Kümpers Textil s.r.o.**, IČ 63217961
sídlem Plavy 100, 468 46 Plavy
zastoupená daňovým poradcem LTA Tax s.r.o.
sídlem Anglická 140/20, 120 00 Praha 2

proti
žalovaném **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
u: sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2017, č. j. 36228/17/5200-11431-711360

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“ či „finanční úřad“) ze dne 22. 4. 2016, č.j. 772541/16/2811-00551-609021 (platební výměr). Shora uvedeným platebním výměrem byla

podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmu“) a podle ust. § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) vyměřena žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2010 do 30. 9. 2011 ve výši 1.594.367 Kč a současně stanoveno penále.

2. **Žalobce** podal vcelku obsáhlou žalobu, ve které popsal předmět svého podnikání a způsob spolupráce se spřízněnými osobami v SRN (výhradní odběratel a sesterská společnost) a na Slovensku. Žalobce pro sesterskou společnost F.A. Kümpers GmbH & Co. KG (dále jen „FAK“) z jí dodaného materiálu provádí zpracování tohoto materiálu – tkanin formou tzv. práce ve mzdě. Žalobce má 4 výrobní střediska (tři přádelny a tkalcovnu). Samostatně je též evidována navádírna, která připravuje nástroje (brda) pro vlastní tkalcovnu žalobce (mohla by být považována za část tkalcovny) a též pro sesterskou společnost na Slovensku Kümpers textil Slovensko s.r.o. (dále jen „KTS“). Žalobce nesouhlasí s důvodem doměření daně na základě ustanovení o převodních cenách. Tři střediska přádelen vykázala v daném zdaňovacím období zisk, středisko tkalcovna byla ve ztrátě, žalobce jako celek vykázal zisk 1,068 mil. Kč před zdaněním. Popsal, že evropský textilní průmysl je dlouhodobě pod cenovým tlakem konkurentů z Asie. Ziskovost v tomto průmyslu je nízká, nesouhlasí proto s postupem správce daně a žalovaného, kteří setrvávají na stanovisku, že žalobce by ve střediscích měl dosahovat stálého nízkého stabilního zisku. Poukazuje na to, že žalobce jako jediná společnost ve skupině vykazuje kumulovaný zisk a v kontrolovaném období dosáhl nejlepšího hospodářského výsledku.
3. Žalobce nesouhlasí se stanovením ceny a potažmo zvýšení základu daně u dodávek brd pro KTS o částku 320.821 Kč. Poukazuje na dřívější převzetí navádírny od KTS (období 2008/2009) a závazek udržení ceny 400 EUR/ks. Správce daně a žalovaný však určili cenu pomocí skutečných nákladů navádírny s připočtením zisku 2 % na částku 483,49 EUR/ks, resp. 277,73 EUR/ks u brd určených k výrobě na stavech Bierbaum. Použití referenční ceny metodou nákladů a přírážky není správný, neboť žalobkyně vyrábí brda primárně pro sebe. Převážná složka nákladů je fixní a vlastní spotřeba brd zásadně ovlivňuje cenu výslednou, tj. průměrnou. Ekonomické chování žalobce, při kterém docílí snížení své potřeby brd, vede k doměření daně u brd pro KTS. Mělo být přihlédnuto k rozdílu mezi plánovanými a skutečnými náklady, k navýšení skutečných nákladů došlo vlivem neplánovaných oprav naváděcího stroje v období 2010/2011, šlo o mimořádnou událost, se kterou plán nemohl počítat. Výroba brd je doplňkovou činností a tvoří pouze 0,55 % obrátu, na tom nic nemění ani argumentace žalovaného. Nesouhlasí s určením ceny. U doplňkových činností směrnice OECD o převodních cenách akceptuje, že výpočet ceny může zahrnovat pouze variabilní náklady. Předpoklad nutné ziskovosti je nesprávný. Dále argumentuje tím, že (nižší) cena brd sjednaná s KTS je odůvodnitelná vyššími výnosy ze tkaní. Cena brda 400 EUR/ks byla podmínkou KTS pro převod navádírny. Převzetí navádírny bylo pro žalobce důležité, není nadále závislý na dodávkách brd ze Slovenska, výrazně se tak zkrátily prostoje, což má kladný efekt pro výrobu tkalcovny a její výnosy. Žalobce z uvedených důvodů přistoupil na cenu 400 EUR/ks, i případná tvrzená ztráta na brdech se několikanásobně vrátila (zvýšené výnosy z omezení prostojů, lepší možnost udržení jakosti látek, sesterská FAK upřednostnila výrobu u žalobce, vstup na lukrativní trh filamentových tkanin a zvýšení flexibility v očích zákazníků). Správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně výše referenční ceny. Případná ztráta realizovaná na dodávkách brd pro KTS je ekonomicky odůvodnitelná vyššími výnosy z činnosti hlavní.

4. Žalobce rovněž napadá stanovení ceny tkaní pro FAK a s tím spojené zvýšení základu daně o částku 8.071.566 Kč. Žalobce i žalovaná při určení jednotkové ceny počítali s 2 % ziskovou přírůžkou. Žalobce však vyšel z plánovaných nákladů, zatímco žalovaný vyšel z nákladů skutečných. Žalobce namítá, že v průběhu daňového řízení doložil srovnatelné ceny tkaní tří nespřízněných subjektů, které jsou nižší než cena uplatněná správcem daně. Metoda srovnatelné nezávislé ceny by měla být preferovaná. Správce daně i žalovaný však takto kalkulované ceny odmítli pro údajnou neporovnatelnost a žalobce s tím nesouhlasí, neboť případné odlišnosti bylo lze eliminovat.
5. Žalobce rovněž u stanovení ceny tkaní opakuje námitku spočívající v tom, že žalovaný vyšel ze skutečných nákladů a skutečné produkce, zatímco žalobce cenu stanovil z plánovaných nákladů a plánované produkce. Poukazuje na to, že plán je každoročně připravován velmi pečlivě a nejisté parametry jsou stanovovány velmi konzervativně. Použití metody skutečných nákladů neodpovídá chování mezi nezávislými subjekty. Směrnice OECD možnost použití standardizovaných (plánovaných) nákladů předpokládá. U středisek přidělen správcem daně akceptoval metodu plánovaných nákladů, u tkaní se tak však nestalo, přičemž vykázaná ztráta nemůže být důvodem. Důvodem zvýšení nákladů bylo neplánované zvýšení mezd s účinností od 1. 5. 2011. Žalobce dále trvá na tom, že naplánovaná kalkulace cen nebyla zatížena chybou jak tvrdí správce daně a žalovaný. Upozorňuje též na otázku nesprávně použitých kurzů CZK vs. EUR a zajištění měnovým forwardem. Skupina, v níž působí žalobce, praktikuje stanovení cen bez toho, aby v průběhu období byly ceny upravovány, neupravují se ani zpětně. K úpravě v průběhu roku by se přistoupilo toliko v situaci, kdy by došlo k významným odchylkám mezi skutečnými a předpokládanými hodnotami. Žalobce při tvorbě plánu známá rizika zohlednil.
6. **Žalovaný** ve vyjádření k žalobě shrnul průběh řízení a uvedl, že žalobní námitky de facto odpovídají námitkám odvolacím a případně je částečně rozvíjejí. Odkázal tak především na obsah žalovaného rozhodnutí a následně vypořádal identifikované žalobní námitky. Navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
7. **V replice k vyjádření žalovaného a při jednání soudu žalobce** setrval fakticky na žalobních námitkách. Upozornil na to, že vynaložení dalších (neplánovaných) nákladů bylo zapříčiněno mimořádnými opravami strojů a navýšením mezd zaměstnanců. Zvýšení nákladů bylo rovněž zapříčiněno tím, že zákazníci objednávali užší látky, než bylo předpokládáno při stanovování cen – to vedlo k nižší efektivitě výroby. Opakovaně sporoval správcem daně použitou metodu stanovení ceny (COST+), Směrnice OECD ve znění roku 2010 připouští možnost využití standardizovaných nákladů bez zpětné úpravy.
8. **Krajský soud** v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
9. Jak soud shora uvedl, žaloba je koncipována vcelku obsáhle, přičemž žalobce opakovaně rozporuje jednotlivé oblasti závěrů správce daně, které byly z převážné části již předmětem odvolacího řízení před finančními orgány. Žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil, obě rozhodnutí (rozhodnutí finančního úřadu a napadené rozhodnutí) tvoří pro účely soudního přezkumu jeden celek. V řízení bude proto podstatné, a toto bude soud posuzovat především, jak námitky žalobce posoudil žalovaný v napadeném odvolacím rozhodnutí. Řízení před správním soudem není již ze své podstaty dalším pokračováním řízení

správního (zde daňového), nýbrž jeho účel je jiný. Úkolem soudu je především přezkoumat průběh správního řízení, zda bylo vedeno řádně s garancí příslušných práv žalobce a zda jeho výsledky jsou řádně odůvodněné a podložené, resp. zda závěry odpovídají a jsou odůvodněny skutkovými zjištěními za použití odpovídajících právních předpisů. Úkolem soudu ve správním řízení soudním není přijímat nové odlišné odborné závěry, nýbrž především korigovat nesprávné postupy či úvahy správního orgánu (zde správce daně či žalovaného).

10. Zcela na úvod, na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13).
11. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry [proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13, dostupný na www.nssoud.cz), případně [za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (odstavec 4 odůvodnění), usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 (odstavec 5 odůvodnění), usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 (odstavec 6 odůvodnění), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, dostupný na www.nssoud.cz atd.] - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by

byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

12. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013-33, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...*přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.*“ Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19: „*Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....*“: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ [náleze Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „*pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).
13. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11).

14. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012–47, všechny dostupné na <http://www.nssoud.cz>).
15. Konečně je vhodné ve vztahu k samotné podstatě soudního přezkumu uvést i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není Evropským soudem pro lidská (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazio Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).
16. K samotnému přezkumu námitek vznesených žalobcem.
17. Meritem sporu je otázka, zda žalobce uspokojivě doložil rozdíl mezi cenami sjednanými mezi žalobcem a společnostmi KTS a FAK a cenami, které by byly ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejným nebo obdobným podmínkám. Žalobce rovněž namítá, že správcem daně provedené stanovení referenční ceny a žalovaným fakticky potvrzené nebylo provedeno správně.
18. V daňovém řízení platí obecně zásada, že je to daňový subjekt, který nese prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke své daňové povinnosti. Z tohoto pravidla však existují výjimky, kdy prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
19. Podle citovaného ustanovení ve znění pro zdaňovací období roku 2010 a 2011 platilo, že „[l]iší-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. (...)“ (pro úplnost lze dodat, že s účinností od 1. 1. 2014 byla slova „nezávislými“ nahrazena slovy „nespojenými“, význam daného ustanovení však zůstal zachován).
20. Pokud správce daně hodlá upravit základ daně na základě citovaného ustanovení, je třeba, aby postupoval ve třech krocích:
 - i. musí prokázat, že cena sporné transakce (tzv. převodní cena) byla sjednána mezi spojenými osobami;

- ii. musí prokázat, že převodní cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tzv. referenční cena);
 - iii. pokud zjistí rozdíl mezi převodní a referenční cenou musí dát daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil.
21. V prvních dvou krocích přitom nese důkazní břemeno správce daně. Teprve prokáže-li, že smluvní strany jsou spojené osoby a že si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, přeneše se důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak (pokud chce obhájit výši sjednané ceny) musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, ale přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční (viz např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS, ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, či ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012-52).
 22. V nyní posuzované věci není sporné, že je naplněn první krok, tedy že žalobce a společnosti KTS a FAK jsou spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
 23. Základní podmínkou pro stanovení *referenční ceny* je nezávislý vztah mezi subjekty, které ji sjednaly. Tato podmínka vyplývá přímo ze znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který výslovně a jednoznačně hovoří o ceně sjednané mezi „*nezávislými*“ (resp. nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích (viz výše). Tato cena je stanovena na základě tzv. principu tržního odstupu (*arm's length principle*), který vychází z podmínek, jež by platily mezi nezávislými subjekty ve srovnatelných transakcích a za srovnatelných okolností, tedy v rámci tzv. „*srovnatelných nezávislých transakcí*“. Smyslem uvedeného ustanovení je pohlížet na daná právní jednání tak, aby výsledkem byla z daňového hlediska stejná situace jako v případě, kdy k právnímu jednání dochází mezi subjekty, které spojenými osobami nejsou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2015, č. j. 6 Afs 176/2014-24).
 24. *Referenční cena* je tedy v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. *Referenční cenu* může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty nebo (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách či např. z důvodu ujednání o dlouhodobých dodávkách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Pro případ, že by nebylo možné referenční cenu stanovit ani tímto způsobem, použije se s ohledem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, jímž je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 74/2010-81).
 25. Soud má za to, že i v druhém kroku (prokázání odlišnosti převodních cen od referenčních cen) správce daně unesl důkazní břemeno. K tomu další argumentace k námitkám žalobce níže. Pokud poté byla v rámci daňové kontroly žalobci rozdílnost cen oznámena, zde především výzvou správce daně čj. 1516862/15/2811-00560-607757 ze dne 1. 12. 2015, a žalobce byl vyzván k doložení rozdílu jak cen brd dodaných KTS, tak cen tkaní pro FAK, byl naplněn i třetí krok postupu nastíněného pod bodem 20. odůvodnění shora.

26. Odlišné ceny byly u žalobce identifikovány ve dvou oblastech, což se podává již ze shora označené výzvy správce daně, poté ze zprávy o daňové kontrole, která je součástí platebního výměru správce daně, tak z napadeného rozhodnutí. Rovněž žalobce vede své námitky fakticky takto odděleně: (i) u cen brd určených pro KTS - středisko navádírna a (ii) u ceny tkaní pro FAK – středisko tkalcovna. Soud pro přehlednost takto vytyčené dělení dodrží.
27. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel ze skutečnosti, že žalobce je spojenou (ovládanou) osobou ve skupině Kümpers. Pro odběratele FAK provádí práci ve mzdě, což mimo jiné znamená, že nevlastní zpracováváný materiál. Možnosti žalobce jak ovlivňovat úroveň a obsah smluvního vztahu jsou omezené. Daná situace rovněž s sebou nese nízké riziko pro žalobce, který tak v podstatě realizuje produkci předem dohodnutého množství výrobků na zakázku s předem zajištěným odbytem. Z takto uvedených důvodů dospěl správce daně k tomu, že odpovídající metodou stanovení referenční ceny může být nákladová metoda, nejčastěji se dle směrnice OECD používá metoda nákladů a přírážky. Shora popsané skutkové okolnosti žalobce nespornuje, ostatně plynou též z vyjádření Ing. P. S. v protokole ze dne 16. 7. 2015, kde uvedl, že rozhodovací pravomoc o strategii má mateřská společnost, žalobce rozhoduje o běžných provozních záležitostech. Cíle a rozpočet stanovuje též mateřská společnost na základě podkladů žalobce. Kontrakty s dodavateli též nesjednává žalobce. Smlouvu o práci ve mzdě připravuje ovládající osoba.
28. Ceny brd dodaných pro KTS na Slovensku. Žalobce namítá nesprávnost a nevhodnost metody stanovení referenční ceny metodou nákladů a přírážky (též metoda „COST+“) jak učinil správce daně. Též uvádí, že předpoklad správce daně i žalovaného o nutné ziskovosti u těchto dodávek je nesprávný a že sjednaná cena brd 400 EUR/ks, resp. 195 EUR/ks (pro stroje Bierbaum) je odůvodnitelná vyššími výnosy ze tkaní. K těmto námitkám je třeba především uvést, že již byly předmětem posouzení v rámci odvolacího řízení před žalovaným (viz body 5. a 25 až napadeného rozhodnutí). Námitky žalobce potom žalovaný vypořádal na stranách 18 až 21, pod body 73. až 85. napadeného rozhodnutí.
29. Soud se způsobem, jak žalovaný námitky vypořádal, souhlasí a nemá této pasáži napadeného rozhodnutí co vytknout. Přitom žalobce v řízení před soudem své námitky nijak zásadně nerozvíjí ani nerozšiřuje. Respektive musel by nově napadat nesprávnost postupu žalovaného při jeho přezkumu rozhodnutí správce daně, což v zásadě nečiní.
30. K námitce, že metoda COST+ stanovení referenční ceny brd ze skutečných nákladů je nesprávná, je třeba uvést, že nemůže být samo o sobě při takové volbě určení ceny podstatné to, že podstatnou část brd žalobce vyrábí pro sebe. Žalovaný odkazem na zjištěné skutečnosti uvedl, že v samotném středisku navádírna činí výroba pro KTS třetinu produkce též odůvodnil, proč nelze tuto výrobu brd považovat za doplňkovou činnost (viz bod 75. odůvodnění napadeného rozhodnutí). Úvahy žalovaného soud sdílí. Metoda COST+ je Směrnicí OECD ve znění pro rok 2010 (i ve znění pro rok 2017) vhodná právě například pro prodej polotovárů, což má soud za odpovídající použití. Žalobce argumentuje specifickou povahou výroby brd, kde se projevují v převážné části fixní náklady, na což navazuje další úvahou, že pokud se bude chovat ekonomicky a bude spotřebovávat méně brd pro sebe, povede to k navýšení nákladové ceny za jedno brdo a tím se dle úvah správce daně dostává do nelogické situace.
31. Tato úvaha však nemůže mít dle soudu přímou návaznost na určení ceny či jejího způsobu. Jinými slovy, tento argument dle soudu nemůže nijak zvrátit přijatou metodu výpočtu referenční ceny z nákladů a přírážky. Za prvé je skutečností, což uvedl sám žalobce, že

množství brd se především odvíjí od počtu a velikostí druhu zakázky a nebylo žalobcem prokázáno tvrzení, že počet brd je zásadně úměrný úrovni efektivity. Tedy, danému argumentu žalovaný nedal za pravdu, ani u soudu tomu nemůže být jinak, jelikož nevyšlo najevo, že by žalobce mohl zásadně sám při jemu zadaném objemu zakázek od spojene osoby ovlivnit počet pro sebe nutně vyrobených brd.

32. Žalobce rovněž sporuje použití skutečných (správcem daně), oproti jím použitým plánovaným nákladům a uvádí, že ke zvýšení nákladů oproti nákladům plánovaným došlo z důvodu neplánovaných oprav naváděcího stroje. Soud tuto námitku nepovažuje za důvodnou. S touto námitkou se vypořádal žalovaný v závěru bodu 75. odůvodnění napadeného rozhodnutí, odkazem na nutnost udržení odstupu a možnost, resp. potřebu dorovnání ceny v průběhu roku. Obdobnou námitku žalobce využívá rovněž u cen tkaní pro FAK, soud se k této námitce vyjádří v další části odůvodnění.
33. Za nikoli nepřiléhavý nelze považovat ani názor žalovaného, že výroba brd dodávaných KTS by neměla být ztrátová. Rovněž soud nesouhlasí s tím, že nižší cenu lze odůvodnit vyššími výnosy ze tkaní. Jedná se o dodávku spřízněnému subjektu a žalovaný vysvětlil v rozhodnutí, proč uvedené dodávky nelze považovat za doplňkovou činnost, která by mohla u žalobce například vykrývat volné kapacity. O takovou (doplňkovou) výrobu se skutečně nejedná.
34. Žalobce dále argumentoval tím, že cena brd 400 EUR/ks byla podmínkou KTS pro převod navádírny v roce 2008 a dále tvrdí, že přemístěním navádírny ze Slovenska do České republiky dosáhl pozitivních efektů, které mohou vyrovnat případnou nižší stanovenou cenu brd. Rovněž zde se žalovaný s námitkami žalobce v rozhodnutí vypořádal (body 80. až 85. odůvodnění). Soud zde na odůvodnění odkazuje, připomíná, že v odvolacím řízení byl k dané věci vyslechnut vedoucí provozu žalobce Ing. M. U. Žalovaný uvedl v rozhodnutí a žalobce toto v žalobě nijak nezpochybnil, že v řízení před správcem daně žalobce sice tvrdil, ale nepředložil důkaz k tomu, jaké bylo konkrétní smluvní ujednání mezi žalobcem a KTS při převodu navádírny. Avšak i úvaha o podmínce udržení ceny brd 400 EUR/ks pro KTS nemůže být samonosná. Nelze totiž z pohledu ust. § 23 odst. 7 ZDP akceptovat trvalý a neměnnou cenu dodávek, bez zřetele k možnému vývoji (nejpravděpodobněji růstu) různých nákladů a cen - jako např. cen energií, tak žalobcem zmíněných personálních nákladů, či nákladů spojených s údržbou či opravami běžně a soustavně používaných výrobních strojů.
35. Žalobce argumentuje spojenými přínosy a potenciálními výnosy plynoucími z přemístění navádírny do svého závodu od roku 2008. Zmiňuje, že byly omezeny prostoje, zvýšení jakosti, zvýšení objemu výroby, možnost tkaní nových druhů tkanin a zvýšení flexibility. Žalovaný uvedené skutečnosti nepopřel, avšak uvedl k nim jako celku, že není úkolem správce daně, aby ověřoval odhady provedené žalobcem (zde míněno kalkulace možných úspor uvedené též na str. 8 a 9 žaloby) a že bylo povinností daňového subjektu v rámci prokazování doložit, jak byly ceny tvořeny a zda by byly tvořeny stejně v případě subjektů nezávislých.
36. Žalovaný k této otázce vcelku přiléhavě poukázal na rozsudek NSS ze dne 5. 8. 2010, č.j. 9 Afs 7/2010-181, kde je uvedeno: „... správce daně je povinen zjistit skutečný stav věci co nejúplněji a není vázán pouze návrhy daňových subjektů. Pokud při řízení vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, je povinen ji vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení. Není však v jeho

možnostech a tedy ani jeho povinností, aby sám konstruoval eventuality, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, či vyhledávat a navrhnout daňovým subjektům důkazy, jež by tvrzení daňového subjektu potvrdily. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně. Rámec okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje vždy prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání a dále v návaznosti na jemu sdělené pochyby správce daně během daňového řízení.“ V daném případě se mohlo jednat o otázku prokázání konkrétní kvantifikace a efektu jistých tvrzených kompenzací, žalobce však nebyl nad rámec svých odhadů přinést bližší konkrétní argumentaci podloženou důkazy.

37. Ceny tkaní pro FAK se sídlem v Německu. Žalobce namítá nesprávnost stanovení referenční ceny výrobků tkalcovny pomocí skutečných (fakticky ex post) zjištěných nákladů podělených skutečně vyrobeným množstvím produkce s připočtenou přírůžkou ve výši 2 %. Žalobní námitky týkající se stanovených cen tkaní jsou rovněž z převážné části opakováním námitek odvolacích. Žalobce uvádí, že správci daně nabídl podklady o dodávkách od tří nespřízněných subjektů, které však správce daně a poté i žalovaný odmítli pro neporovnatelnost. Uvádí, že metoda srovnatelné ceny od nezávislých dodavatelů (CUP) by měla mít přednost před metodou COST+. V žalobě dále uvádí, že bylo možné ceny dodávek od Nyklíček a spol. s r.o., Velvetu s.s. a Cord & Velveton GmbH upravit tak, aby se pro účely daňového řízení daly použít, ceny by pak byly stanoveny pod nákladovými cenami, jež žalobce realizoval. Stejně tak žalobce opakuje, že vycházel z nákladů plánovaných, zatímco správce daně cenu vypočetl na základě nákladů skutečných, jelikož zjistil vykázanou ztrátu.
38. Žalovaný uvedené námitky vypořádal na straně 21 a násl. pod body 86. až 102. odůvodnění napadeného rozhodnutí. Poukázal zejména na to, že sám žalobce do své metodiky převodních cen stanovil postup, který se opírá o metodu nákladových cen a toto zdůvodnil tím, že stěží bude lze najít jinou společnost, která bude v obdobné situaci jako žalobce. S tímto argumentem soud souhlasí a poukazuje na reálné postavení žalobce jako specifického výrobního závodu jak popsáno shora (zejm. bod 27. odůvodnění rozsudku). Oprávněně žalovaný uvedl, že cenu celoroční produkce tkaní, kdy se výrobky značně liší, nelze porovnávat s vybranými zakázkami dodanými třetími subjekty žalobci. Žalovaný rovněž poukázal na to, že stanovení ceny tkaní u žalobce s měrnou jednotkou m²24S bylo u žalobce nově pro zdaňovací období použité a tato měrná jednotka neumožňuje rozdíly přesně vyčíslit a zohlednit. Kalkulace ceny na základě dodávek Nyklíček a spol. s r.o. byla správcem daně a žalovaným odmítnuta nejen pro vícero výsledků propočtů (argument jisté neurčitost), ale především z důvodu, že cena tkaní žalobce byla stanovována pro jeho celoroční produkci (viz i dohoda o spolupráci s řízenou osobou) a nikoli pro jeden druh tkaniny. Rovněž u zbylých dvou dodavatelů žalovaný pod body 100. až 102. osvětlil, že tyto ceny nebylo lze použít jako srovnatelné, neboť žalobce během celého období mohl za jednu jednotkovou cenu vyrábět tkaniny od šíře 21 cm do 400 cm (přičemž šíře má vliv na stanovenou cenu), zatímco dodavatel Velvetu a.s. dodal 14 druhů tkanin a jeho cena byla stanovena právě na základě druhu tkaniny. Dodavatel Cord & Velveton GmbH pak dodal pouze jeden druh tkaniny o šíři 210 cm. Srovnání produkcí a cen pak není na místě. Soud má za to, že tyto opakované úvahy správce daně a poté žalovaného nejsou chybné a žalobce je svými argumenty relevantně nezpochybnil. Ostatně při propočtech předložených žalobcem a jejich zobecnění na celoroční produkci se nabízí úvaha, že by poté téměř nedávalo smysl, aby žalobce se svými plánovanými náklady výrobu podstupoval, nýbrž by mohl výrobky pro svého odběratele ve skupině odebírat od třetích osob. Správce daně

připomněl, že ztráta tkalcovny činila více než 7 milionů korun, což zavdalo příčinu ke zkoumání výše převodních cen.

39. V další části žaloby žalobce uvádí, že metoda stanovená cen dle skutečných nákladů je neopodstatněná, namítá nesprávně řešené přepočty nákladů z cizí měny do měny tuzemské a argumentuje jinak zvoleným kurzem EUR/CZK. Konečně uvádí, že při tvorbě plánu byla známá rizika dostatečně zohledněna. Těmito námitkami opět fakticky opakuje námitky odvolací i námitky z průběhu daňové kontroly. Soud tak opět může odkázat na vypořádání námitek žalovaným pod body 103. až 119. odůvodnění napadeného rozhodnutí. Stěžejní a opakovanou námitkou žalobce (dle shora uvedeného v tomto bodě) je tvrzení o tom, že správce daně použil pro výpočty náklady skutečné, zatímco žalobce při tvorbě ceny vycházel z nákladů plánovaných. Tato námitka je rovněž obsažena i ohledně stanovení ceny brd a netýká se jen produktů tkaní.
40. Tuto opakovanou námitku žalovaný vyvrátil především odkazem na postavení žalobce ve skupině podniků a tedy odkazem na to, jakou tomu odpovídající míru rizika mohl žalobce nést. Dospěl k postupnému závěru, že žalobce neměl nést celé riziko odchylek od rozpočtu, neboť tento si sám netvořil. Nemohl ani sám (na rozdíl od odběratele FAK) jakkoli ovlivnit druhy objednávek tkanin a neovlivnil ani metodu výpočtu jednotkové ceny, kdy při stejném množství měrných jednotek bylo třeba více prohodů, jež jsou skutečným nákladům úměrné. Proto žalovaný uzavřel, že kalkulace plánovaných nákladů neodpovídá zcela všem informacím, jež byly k dispozici. Neprojevovalo se fakticky ani jiné tvrzení žalobce o efektech převzetí navádírny pro tkalcovnu, neboť tato zůstala ve ztrátě. Žalovaný přílehavě odůvodnil, proč má za to, že žalobce ve svém postavení nemůže být tím subjektem, který ponese riziko změny neznámých vstupních nákladů.
41. Soud přisvědčuje žalobci v tom, že směrnice OECD o převodních cenách umožňuje vycházet ze standardizovaných (možno s jistou mírou zjednodušení uvést plánovaných) nákladů, což by dle směrnice eliminovalo následné či dodatečné přeučtování důsledků neefektivity dodavatele, k čemuž by mohlo docházet, pokud by byly kalkulovány náklady skutečné, resp. v průběhu roku či později upravené (zvýšené). Směrnice však o přesném způsobu kalkulace nákladů nepojednává. Správce daně však správně uvádí, že by se mělo jednat o hodnoty (náklady), které se nejvíce blíží skutečnosti. Názor žalobce o tom, že plánovaný podklad nemá být měněn, resp. nebylo třeba jej upravovat, však není v jeho postavení a při nyní souzené věci zcela na místě. Žalobce ani nebyl tím, kdo jednotkovou cenu dle plánu stanovil, což soud nepovažuje za nejvíce významnou skutečnost. Nicméně smluvní vztah umožňoval průběžnou úpravu ceny a soud má za to, že úvaha správce daně a žalovaného není chybná. Nelze přisvědčit argumentu žalobce, že důsledky jinak nastavených nákladů by byly vyřešeny v následujícím období. Taková úprava pro další období by stěžejně přinesla srovnání hospodářského výsledku dotčeného období. Podstatným prvkem úvahy žalovaného především bylo, že žalobce není ve vztahu k FAK tím subjektem, který nese riziko, a tudíž by mohl následně nést hospodářské dopady situace, kdy plánem předpokládané náklady nebudou odpovídat nákladům skutečně vzniklým. Žalobce nakonec nerozhodoval o tom, v jaké měně bude obchodovat a jelikož dle svého jednatele rozhoduje především o provozních otázkách, je pravděpodobné, že žalobce nerozhodoval např. ani o způsobu a rozsahu zjištění proti kurzovým rizikům (viz níže).
42. Též argument žalobce o nevhodnosti použití skutečných nákladů z důvodu dodatečného a nepřipadného přenosu neefektivity nemá soud za správný. Tato obava se nejeví být

potenciálním rizikem pro FAK či mateřskou společnost, neboť tyto společnosti mají možnost úroveň efektivity či neefektivity žalobce kontrolovat a případně ovlivnit prostřednictvím svých zástupců v managementu žalobce. Argument žalobce, že nespřízněné subjekty by k úpravě cen v průběhu období stěží přistoupily se tak mýlí se skutečností, neboť žalobce není nezávislým subjektem a je či může bez obtíží být vystaven i průběžné kontrole ze strany spojených subjektů. Konečně soud uvádí, že žalobce blíže nerozvinul a nekvantifikoval tvrzenou nutnost zvýšení mezd zaměstnanců, ani nedoložil podklady pro to, aby bylo možné uzavřít, že zvýšení mezd nemohl jakkoli předpokládat. Z ničeho nevyplynulo, že se jednalo o nenadálou událost. Totéž se může týkat i ročního růstu cen energií. Je to opět vůle žalobce a především osob spojených ve skupině, jak mají nastavený hospodářský rok, který nekoresponduje s rokem kalendářním, čímž může docházet k nutnosti reagovat s přelomem roku kalendářního na vzniklé vnější situace, které žalobce mohl plánovat obtížněji.

43. Námitku nesprávných výpočtů při přepočtech měn EUR/CZK řešil již v průběhu kontroly správce daně a žalobce to sám zmiňuje v žalobě. Reakce žalovaného pod bodem 115. a 116. na vznesenou námitku je dle soudu dostatečná. Kde již nebylo nutné reagovat na případnou nepřesnost tvrzenou na straně 14 žaloby, která však nebyla zásadním a nosným důvodem doměření daně. Soud má za to, že odkaz žalovaného na nedostatečné kurzové zajištění je správný. A soud již shora uvedl, že též podstatnou část kurzových rizik nemá jako ovládaná soba nést žalobce. Žalovaný v rozhodnutí poznamenal, že měnové riziko bylo žalobci přiznáno, ačkoli ho neměl možnost ovlivnit.
44. V závěrečné žalobní námitce žalobce uvádí, že známá rizika byla při tvorbě plánu zohledněna. Opět je tím opakována odvolací námitka. Žalobce zmiňuje otázky změny měnových kursů, ceny elektrické energie, velikost zakázek s odkazem na riziko plynoucí změny širě objednávaných látek. Opět se tím fakticky snaží setrvat na názoru, že využití metody určení cen s pomocí plánovaných nákladů nebylo nevhodné. Soud se již shora k uvedenému rozporu při určení cen plynoucímu z plánovaných oproti skutečným nákladům vyjádřil. Rovněž je na místě odkázat na závěry z odůvodnění žalovaného, kde je pod bodem 118. dovozeno, že měrná jednotka nově zvolená žalobcem pro plánování m²24S není prokazatelně přímo úměrná personálním nákladům, které tvořily vysoké procento nákladů a mohlo tak jednodušeji dojít ke zvětšení rizika změny širě objednávané látky. Tato argumentace žalovaného opět směřuje nejen k tomu, že žalobce byl vystaven rizikům, která stěží měl nést, nýbrž především svědčí pro závěr, že setrvávání žalobce na metodě určení převodních cen pomocí plánovaných nákladů bez úprav není správné.
45. Na základě shora uvedeného odůvodnění a reakcí na jednotlivé výhrady žalobce se podává, že soud žalobní námitky za důvodné nepovažuje. Žalobce na svých právech rozhodnutím žalovaného zkrácen nebyl. Proto byla žaloba jako nedůvodná soudem zamítnuta (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
46. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 4. července 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu