



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **KOTOUČ ŠTRAMBERK, spol. s r. o., IČO 47972165**
sídlem Libotín 500, 742 66 Štramberk
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Radkem Halíčkem
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1.9.2015 č.j. 28609/15/5200-11431-706012, ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1.9.2015 č.j. 28609/15/5200-11431-706012 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta se sídlem Pobřežní 649/1a, 186 00 Praha 8.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 1.9.2015 č.j. 28609/15/5200-11431-706012, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Kopřivnici ze dne 2.9.2014 č.j. 2678041/14/3213-05302-801185 a č.j. 2678060/14/3213-05302-801185, kterými byly žalobci vydány dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2009 a 2010.
2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:
 - 1) Neuznání úhrady za vytěžený nerost, jakožto daňově uznatelného nákladu.
 - 2) Nesprávné stanovení ceny za dílčí služby nakládky a odstřelu, které prováděl žalobce pro společnost HOLCIM.
 - 3) Nesprávně vyhodnocený náklad související se zaúčtováním převodu výsledku struskového hospodářství jako daňově neuznatelný.
 - 4) Nesprávné vyhodnocení, že vzájemné vztahy mezi žalobcem a společností HOLCIM byly ekonomicky neopodstatněné, realizované za účelem snížení základu daně.
3. Z podané žaloby, z vyjádření žalovaného, z obsahu správních spisů, jakož i z odůvodnění napadeného rozhodnutí krajský soud zjistil, že každý ze shora vymezených žalobních bodů představuje svébytnou, ucelenou část předmětu řízení, rozhodnutí správních orgánů obou stupňů i žaloby, a proto za účelem dodržení celistvosti jednotlivých žalobních bodů a současně také za účelem přehlednosti rozsudku soud toto členění respektoval a postupoval obdobným způsobem. Žalobní body budou vypořádány postupně ve shora uvedeném pořadí.
4. Úvodem soud poznamenává, že přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s.ř.s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).
5. V prvním žalobním bodě žalobce namítl, že správní orgány obou stupňů nesprávně vyhodnotily náklady související s úhradami odměny hrazené společností HOLCIM za vytěžený vápenec, které žalobce evidoval ve svém účetnictví na účtu č. 5181440 v celkové výši 3 133 062 Kč. Správní orgány uznaly tento náklad jen do výše odvedené společností HOLCIM ve prospěch Obvodního báňského úřadu pro území krajů Moravskoslezského a Olomouckého (dále jen OBÚ) v letech 2009 a 2010, a to s odkazem na ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), resp. s odkazem na zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), v platném znění (dále jen „horní zákon“), přičemž považovaly za rozhodnou informaci OBÚ o výši odvodu realizovaného společností HOLCIM jako úhrady z vydobytých nerostů a o množství vytěžených nerostů. Tyto údaje správce daně porovnal s výší žalobcem vykázaných nákladů z titulu úhrady odměny za možnost těžit a rozdíl mezi nimi vyloučil jako nedaňový náklad. Žalovaný tento postup aproboval.

Shodu s prvopisem potvrzuje

6. Žalobce upřesnil, že v letech 2009 a 2010 odváděl společnosti HOLCIM poplatek za možnost těžit vápenec ve výši, která odpovídala výši úhrady za vytěžený nerost do roku 2006. Sjednaná výše úhrady odpovídala tomu, kolik platil státu jako úhradu za vytěžený nerost žalobce v době, kdy byl „vlastníkem“ (do r. 2006). S ohledem na to, že se příslušná legislativa nezměnila, nebylo nutno tuto částku měnit. HOLCIM tyto platby podle všeho využíval jako základnu pro výpočet úhrady za vytěžený nerost, ovšem tak, že je stonásobně snížil a odvedl ve prospěch OBÚ mnohem méně. Žalobce se o této skutečnosti dozvěděl až v souvislosti s daňovou kontrolou, neboť do účetnictví společnosti HOLCIM, ani do spisu vedeného OBÚ neměl přístup. Přiznání k úhradě za vytěžený nerost sestavovala společnost HOLCIM jako „vlastník“ dobývacího prostoru. Žalobce jí za tímto účelem poskytoval informace o množství vápence, který v lomu Štramberk vytěžil.
7. Správní orgány obou stupňů považují výši úhrady za vytěžený nerost odváděnou společností HOLCIM OBÚ ve sledovaném zdaňovacím období za nesprávnou, resp. příliš nízkou. Tato skutečnost však nebyla řešena se společností HOLCIM, ale nesprávně byla namířena vůči žalobci, kterému byly jako daňově uznatelné uznány pouze náklady do výše HOLCIMem skutečně uhrazeného poplatku. Žalobce je tudíž poškozen neprávem za nesprávný postup jiného subjektu. Postup správních orgánů obou stupňů je v rozporu s ust. § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád). Podle žalobce je smluvně dohodnutá odměna hrazená jím společností HOLCIM za možnost těžit vápenec v lomu Štramberk ve výši 0,1 Euro/t vápence zaúčtována na účtu 5181440 daňově uznatelným nákladem podle ust. § 24 odst. 1 ZDP. Bez vynaložení tohoto výdaje by žalobce nezískal od společnosti HOLCIM surovinu pro svou výrobu a musel by vápenec nakupovat od třetích subjektů za vyšší cenu. Není pak sporu o tom, že pořizovací cena kamene nakoupeného od třetích osob a spotřebovaného k výrobě produktů žalobce by představovala daňově uznatelný náklad.
8. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného doručené ke krajskému soudu dne 19.1.2016 setrval na své dosavadní žalobní argumentaci.
9. Žalovaný ve vyjádření k tomuto bodu žaloby uvedl, že při posouzení daňové uznatelnosti tohoto nákladu vycházel ze Smlouvy o těžbě uzavřené mezi žalobcem a společností HOLCIM dne 28.11.2006, resp. z jejího bodu 4.5, v němž se žalobce zavázal hradit společnosti HOLCIM část poplatku souvisejícího s těžbou v lomu pro jeho vlastní potřeby. Jelikož výše poplatku je dána zákonem a není závislá na libovolném vzájemném ujednání mezi dvěma subjekty, je nutno při posouzení daňové uznatelnosti postupovat ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. p) ZDP, podle kterého jsou výdaji takové výdaje (náklady) dle § 24 odst. 1 téhož zákona, k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů. Tímto zvláštním zákonem byl v daném případě horní zákon a vyhláška č. 617/1992 Sb., o podrobnostech placení úhrad z dobývacích prostorů a z vydobytých vyhrazených nerostů, v platném znění (dále jen „vyhl. č. 617/1992 Sb.“). Těmito předpisy byla limitována výše poplatků OBÚ, která byla stanovena v závislosti na provedené těžbě. Proto žalovaný odmítl námitku žalobce, že by náklady účtované na účtu 5181440 jako úplata za nákup kamene byly daňově účinné a přisvědčil správci daně, který provedl přepočtení částky nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. p) ZDP a na základě tohoto výpočtu provedl úpravu základu daně. Tvrzení žalobce o smluvní dohodě odměny za možnost těžby vápence je v rozporu s bodem 4.5 Smlouvy o těžbě, z něž vyplývá dohoda smluvních stran na společné platbě poplatků za vydobytý nerost. Podkladem pro určení poplatku je účetní doklad, jak stanoví vyhl. č. 617/1992 Sb. Tomu také nasvědčuje postup žalobce, který účtoval poplatky za vydobyté nerosty na dvou analytických účtech, a to

Shodu s prvopisem potvrzuje

jednak na účtu 5381050 – poplatky z vydobytých nerostů, které byly v rámci příslušných daňových přiznání vyloučeny jako daňově neúčinné (odpovídají poplatkům za udržení práva) a jednak na účtu 5181440 – náklady na dobývání surovin (kupní cena vytěženého kamene hrazená státu), které jsou mezi žalobcem a žalovaným sporné. Podle žalovaného má žalobce snahu zaměnit smluvně ujednaný závazek podílet se na úhradě zákonem stanoveného poplatku z vydobytých nerostů za závazek, který by bylo možné hradit společnosti HOLCIM z jiného titulu, tj. z důvodu zaplacení odměny za možnost těžit vápenec v dobývacím prostoru Štramberk. Takováto úhrada podle správních orgánů nebyla mezi oběma společnostmi ujednána ani fakturována.

10. Z obsahu správního spisu k tomuto žalobnímu bodu krajský soud zjistil, že u žalobce byla správcem daně zahájena dne 19.4.2012 daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010 (protokol č.j. 70959/12/376930801731). V rámci kontroly byl žalobce vyzván k rozklíčování celkových nákladů včetně ostatní režie. Z přehledu, který žalobce předložil správci daně v e-mailovém podání ze dne 22.2.2013, vyplývá, že žalobce vedl mj. účet 5181440 označený jako náklady na dobývání surovin, na němž za rok 2010 vykazoval částku 1 630 365,80 Kč a dále účet 5381050 označený jako poplatky z vydobytých nerostů, na němž vedl ve stejném zdaňovacím období částku 419 185 Kč. Dalším podáním ze dne 25.4.2013 žalobce doplnil k oběma účtům údaje za rok 2009, kdy na účtu 5181440 byla vedena částka 1 502 696 Kč a na účtu 5381050 částka 1 447 533 Kč. V dalším písemném vyjádření doručeném správci daně dne 1.7.2013 žalobce na str. 12-13 k otázce poplatku za nákup kamene uvedl, že Smlouvou o těžbě byly na společnost HOLCIM převedeny pozemky a související dobývací prostor a práva k těžbě zásob vápence nacházející se pod převedenými pozemky. Převod práva těžby na společnost HOLCIM, resp. jejího právního předchůdce společnost C.B., s.r.o. byl proveden bezúplatně, když účelem uspořádání bylo zajištění současného provozování těžební činnosti žalobcem v dobývacím prostoru vlastněném společností HOLCIM spolu s touto společností. Veškerá ujednání uvedená ve Smlouvě o těžbě mají za účel přiřazení odpovídajících nákladů té společnosti, která skutečně vápenec těží. Žalobce upozornil, že vápenec je vyhrazeným nerostem a jeho ložiska vlastní Česká republika. Oprávnění k jeho dobývání souvisí se stanovením dobývacího prostoru a povolením k zahájení těžebních prací (těžebních práv). S vlastnictvím pozemku a vlastní těžbou v dobývacím prostoru souvisí poplatková povinnost, plynoucí vlastníkovvi tohoto pozemku. Jde jednak o povinnost hradit poplatek z dobývacího prostoru a dále poplatek z vydobytých nerostů. Tato poplatková povinnost stíhala společnost HOLCIM. S ohledem na to, že v dobývacím prostoru pod pozemky vlastněnými společností HOLCIM byl oprávněn těžit vápenec také žalobce, a to pro své účely, bylo Smlouvou o těžbě stanoveno, že žalobce i HOLCIM ponesou náklady související s těžbou samostatně na vlastní účet a riziko (čl. 3.1 a 4.5 Smlouvy o těžbě). Mezi tyto náklady patří mj. poplatek z vydobytých nerostů, který je žalobce povinen platit v souladu se Smlouvou o těžbě dle vytěženého množství vápence pro své vlastní potřeby. Výše poplatku byla odhadnuta na 0,1 Eur za vytěženou tunu vápence. Oprávněnost odhadu této částky lze doložit např. z účetnictví žalobce za rok 2005, kdy žalobce tehdy ještě jako vlastník pozemků odvedl státu za těženou tunu vápence poplatek ve výši 2,67 Kč. S ohledem na uvedené má žalobce za to, že poplatek je daňově účinným nákladem žalobce, neboť je ekonomicky přiřazen výnosům z prodeje vápence a vápencových produktů vydobytých žalobcem. V písemném podání doručeném správci daně dne 10.7.2013 žalobce svou argumentaci zopakoval a dále navrhl, aby jako daňově účinné byly posouzeny také náklady na poplatky za vydobyté nerosty evidované na účtu 538150 ve výši 419 185 Kč za rok 2010 a ve výši 935 000 Kč za rok 2009, které byly

Shodu s prvopisem potvrzuje

nesprávně považovány za daňově neúčinné. Součástí správního spisu je poskytnutí informací OBÚ ze dne 13.8.2013 o úhradách z vydobytých nerostů a úhradách z dobývacího prostoru dotčených nemovitostí v letech 2006 až 2012 a dále písemností týkajících se převodu dobývacího prostoru z žalobce na právního předchůdce společnosti HOLCIM, jakož i písemností týkající se tvorby a čerpání finanční rezervy na sankce a rekultivace následků těžební činnosti od roku 2007 dosud. Součástí správního spisu je Smlouva

o těžbě ze dne 28.11.2006 uzavřená mezi žalobcem a právním předchůdcem společnosti HOLCIM. Dle úředního záznamu ze dne 2.4.2014 o výsledcích kontrolního zjištění (č.j. 1209898/14/3213-05400-804387) správce daně otázku poplatku za nákup kamene a poplatku za vydobyté nerosty vyhodnotil tak, že žalobce z titulu obou těchto poplatků zaúčtoval do nákladů společnosti v roce 2009 celkovou částku 2 437 810 Kč a v roce 2010 celkovou částku ve výši 2 049 550,84 Kč. Správce daně uvedené porovnal s informacemi sdělenými OBÚ ohledně hlášeného množství vytěžených nerostů a s přehledy o těžbě a zjistil, že celkové množství vytěžených nerostů odpovídá. Následně dospěl k tomu, že poplatky z vydobytých nerostů a dobývacího prostoru, které lze vyhodnotit jako náklady žalobce, jsou v roce 2009 v celkové výši 480 465 Kč a v roce 2010 ve výši 200 074 Kč. Rozdíl těchto hodnot oproti skutečně žalobcem zaúčtovaným nákladům představuje částky, které jsou v nákladech zahrnuty neoprávněně. Správce daně uzavřel, že žalobce porušil ust. § 23 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 písm. a), bod 2 ZDP v návaznosti na ust. § 24 odst. 1 ZDP a tím došlo k neoprávněnému snížení daňového základu ve zdaňovacím období roku 2009 o částku 1 022 345 Kč a ve zdaňovacím období roku 2010 o částku 1 429 662 Kč (v podrobnostech str. 19-21 shora označeného úředního záznamu). Žalobce se v písemném vyjádření k protokolu ze dne 2.4.2014 doručeném správci daně dne 26.5.2014 vyjádřil obdobně jako ve svých předchozích podáních. Vyjádření dále doplnil podáním doručeným správci daně dne 30.6.2014, v němž zopakoval své tvrzení o charakteru poplatku ve výši 0,1 Eur/t, jakožto ekonomické ceně za vstupní surovinu. Pokud jde o druhý z poplatků účtovaný na účtu č. 505381050, označil jej za vyloučený z daňově uznatelných nákladů, neboť nemá k dispozici informace potřebné pro propočet poplatků na straně společnosti HOLCIM. Ve Zprávě o daňové kontrole pak správce daně na str. 21-23 a 37-38 zopakoval své závěry shodně jako ve výsledcích kontrolního zjištění. Na svém stanovisku správce daně setrval také v protokolu o ústním jednání ze dne 25.8.2014, jehož předmětem bylo vyhodnocení námitek uvedených ve vyjádření žalobce k výsledkům daňové kontroly (str. 16 protokolu). Následně vydal správce daně dodatečné platební výměry za obě zdaňovací období, do nichž promítl učiněné závěry. Žalobce v podaném odvolání k otázce poplatků za vytěžené nerosty opětovně poukázal na smluvní ujednání vyplývající ze Smlouvy o těžbě, rovněž zopakoval svou argumentaci, že smluvně stanovený poplatek je „kupní cenou“ vytěženého vápence, jako vstupní suroviny pro další ekonomickou činnost žalobce, a proto se jedná o daňově účinné náklady. Uvedl rovněž, že výpočet správce daně založený na výši odvodu skutečného poplatku společností HOLCIM pro OBÚ je zcela nesprávný. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí touto odvolací námitkou zabýval na str. 19-20, kde odkázal na zprávu o daňové kontrole (st. 21 – 23 a 37 – 38) a současně aproboval postup správce daně podle ust. § 24 odst. 2 písm. p) ZDP s tím, že výše poplatku je dána zákonnými ustanoveními a není závislá na libovolném vzájemném ujednání mezi dvěma subjekty, pročez považuje přepočet částky nákladů, které jsou daňově účinnými, provedený správcem daně za zcela správný.

11. Z obsahu Smlouvy o těžbě uzavřené mezi žalobcem a právním předchůdcem společnosti HOLCIM soud zjistil, že v bodu 3.1 je ujednáno, že žalobce uhradí společnosti HOLCIM

Shodu s prvopisem potvrzuje

za těžbu vápence za každou tunu vápence 0,1 Euro + DPH v příslušné zákonné výši, což vyhovuje okolnosti, že žalobce i v případě vlastní těžební činnosti společnosti HOLCIM nese náklady bezprostředně spojené s těžbou a náklady na sanaci a rekultivaci ve smyslu bodu 4 smlouvy.

12. Dle bodu 4.1 smlouvy náklady na těžbu žalobcem nese výlučně sám žalobce, který nese také veškeré náklady spojené se zachováním, případným prodloužením nebo rozšířením těžebních práv včetně případných těžebních poplatků (pokud tyto nejsou podle bodu 4.5 neneseny dílem ze strany společnosti HOLCIM) nebo jiných odvodů.
13. Dle bodu 4.5 smlouvy pokud společnost HOLCIM těží v kamenolomu vápenec sama, nese přímé náklady spojené se svou vlastní těžební činností. Nepřímé náklady spojené s těžbou, mezi něž patří např. náklady na provoz a údržbu silnic a cest, vlečky, vedení všeho druhu apod., jakož i náklady na udržování a případné prodloužení nebo rozšíření těžebních práv a náklady na sankční a rekultivační opatření (a nikoliv odvody za vytěžené množství) i v případě vlastní těžební činnosti společnosti HOLCIM jsou neneseny v plné výši žalobcem jako oprávněným k těžbě. Případné těžební poplatky ve smyslu veřejnoprávních odvodů závislých na množství vytěženého materiálu budou neneseny poměrně HOLCIMEM jako vlastníkem těžebního práva a oprávněným k těžbě (žalobcem) podle množství vytěženého materiálu.
14. Podle ust. § 32a odst. 1, věty první horního zákona ve znění platném do 31. 12. 2012 organizace je povinna zaplatit na účet příslušného obvodního báňského úřadu roční úhradu z dobývacího prostoru za každý i započatý hektar plochy dobývacího prostoru ve vymezení na povrchu.
15. Podle ust. § 32a odst. 2, věty první horního zákona organizace je povinna zaplatit na účet příslušného obvodního báňského úřadu roční úhradu z vydobytych nerostů na výhradních ložiskách nebo vyhrazených nerostů po jejich úpravě a zušlechťení provedeném v souvislosti s jejich dobýváním (dále jen „vydobyté nerosty“); úhrada se stanoví z těchto nerostů, pro jejichž dobývání byl stanoven dobývací prostor.
16. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že správní orgány obou stupňů postupovaly nesprávně, když při posouzení uznatelnosti nákladů vedených žalobcem na dvou analytických účtech č. 5181440 - náklady na dobývání surovin a č. 5381050 - poplatky z vydobytych nerostů tyto posuzovaly z hlediska ust. § 24 odst. 2 písm. p) ZDP, tedy jako výdaje, k nimž je poplatník povinen podle zvláštních zákonů. Použití tohoto ustanovení vůči žalobci je zcela nepatřičné, neboť žalobce v posuzovaných zdaňovacích obdobích nebyl ve vztahu k poplatku hrazenému OBÚ dle ust. § 32a horního zákona povinným subjektem. Povinnost k úhradě veřejnoprávních poplatků vyplývající z označeného zákonného ustanovení svědčí vlastníkově těžebního práva, jímž je společnost HOLCIM a nikoliv žalobci, jenž měl postavení oprávněného k těžbě. Částky vedené na obou účtech byly žalobcem odváděny společnosti HOLCIM v návaznosti na smluvní ujednání vyplývající z bodů 3.1 a 4.5 Smlouvy o těžbě. Z označených ustanovení této smlouvy a z obsahu správních spisů je seznatelné, že žalobcovy platby HOLCIMu poukazované z označených analytických účtů jsou výrazem těchto smluvních ujednání. Podle názoru soudu neexistuje žádný důvod, pro který by k takovému ujednání nemohlo dojít. Na základě obsahu Smlouvy o těžbě má soud za to, že správní orgány si nesprávně vyložily smluvní ujednání dle bodu 3.1, 4.1 a 4.5 uvedené smlouvy. Dle bodu 3.1 došlo k ujednání o

Shodu s prvopisem potvrzuje

„úhradě za těžbu vápence“ žalobcem jako oprávněným k těžbě HOLCIMu jako vlastníkovu těžebního práva. Tuto úhradu za těžbu nelze zaměňovat s poplatkem za těžbu nerostu ve smyslu horního zákona. Z ustanovení článku 4.1 a 4.5 Smlouvy o těžbě pak vyplývá, že žalobce jako oprávněný k těžbě nese rovněž veškeré náklady spojené s těžbou a dále náklady spojené se zachováním, prodloužením nebo rozšířením těžebních práv, včetně těžebních poplatků nebo jiných odvodů, pokud tyto nejsou hrazeny vlastníkem těžebních práv HOLCIMem) a dále žalobce nese i nepřímé náklady spojené s těžbou (provoz, údržba silnic a cest, vlečky, vedení apod.). Rovněž je zde výslovně dohodnuto (bod 4.5), že těžební poplatky ve smyslu veřejnoprávních odvodů závislých na množství vytěženého materiálu budou nesený poměrně oběma subjekty podle množství vytěženého materiálu. Tomu, že ujednání obsažené v čl. 3.1 představuje „úhradu za těžbu vápence“ ve smyslu „kupní ceny“ hrazené žalobcem vlastníkovu těžebního práva, svědčí také systematika Smlouvy o těžbě, neboť oddíl 3 (čl. 3.1 až 3.5) je označen „ÚHRADA ZA TĚŽBU“. Oproti tomu veškerá ujednání uvedená v oddíle 4 upravují „NÁKLADY NA TĚŽBU A REKULTIVACI“. Pokud tedy správní orgány obou stupňů vnímaly „úhradu za těžbu vápence“ ujednanou bodem 3.1 Smlouvy o těžbě jako veřejnoprávní poplatek, nesprávně si vyložili toto smluvní ujednání. Náklady vedené žalobcem na účtu 5181440 (náklady na dobývání surovin) představují úhradu za těžbu vápence ve smyslu bodu 3.1 Smlouvy o těžbě a nelze je vnímat jinak než jako náklady daňově uznatelné. Na účtu 5381050 (poplatky z vydobytých nerostů) vedl žalobce poplatky ve smyslu poplatkové povinnosti vyplývající z horního zákona, které však odváděl HOLCIMu, neboť bez ohledu na ujednání ve Smlouvě o těžbě měl postavení zákonného plátce poplatku hrazeného OBÚ HOLCIM jako vlastníkovu těžebního práva a nikoliv žalobce. Skutečnost, jaká částka byla následně společností HOLCIM fakticky odvedena OBÚ formou zákonných poplatků, je ve vztahu k žalobci zcela irelevantní, neboť se jednalo o výlučnou záležitost subjektu povinného k úhradě poplatku, jímž byla společnost HOLCIM, takže tyto platby byly zcela mimo právní sféru žalobce. Z pohledu nákladů žalobce pak bylo rozhodující, jakou částku odvedl společnost HOLCIM. Dle ust. § 24 odst. 2 písm. p) ZDP platí, že povinnost úhrady poplatku v konkrétní výši je dána zvláštním právním předpisem a nelze ji zaměňovat s povinností fakticky splněnou. Úvaha správních orgánů, na jejímž základě vyloučily náklady žalobce vedené na označených účtech, s tím, že nejde o náklady daňově uznatelné, je z uvedených důvodů nesprávná, a proto zcela neakceptovatelná. První žalobní bod proto shledal krajský soud důvodným.

17. V druhém žalobním bodě žalobce namítl nesprávnost posouzení služby nakládky a odstřelu, kterou prováděl pro společnost HOLCIM. V odůvodnění tohoto žalobního bodu žalobce uvedl, že ve sledovaných zdaňovacích obdobích prováděl komplexní činnost těžby a zpracování vápence především žalobce, a to primárně pro své zákazníky. Z této činnosti plynulo 98 % všech tržeb, respektive výnosů. V zanedbatelné míře žalobce prováděl pro společnost HOLCIM dílčí činnosti nakládky a odstřelu. Výnosy z těchto činností představují ani ne 1 % celkových tržeb. Žalobce předně zdůraznil rozdíl mezi službou nakládky a odstřelu, které vykonával pro HOLCIM a těžbou netříděného kusového vápence pro své vlastní potřeby. Služby nakládky a odstřelu jsou vykonávány ve vztahu ke kameni ekonomicky vlastněnému společností HOLCIM, zatímco získání netříděného kusového vápence je prováděno žalobcem pro jeho zákazníky na jeho náklady a ve vztahu k těžebnímu limitu připadajícím žalobci. Činnost odstřelu přitom spočívá ve vyvrtání otvorů, do kterých jsou umístěny nálože. Po detonaci se kámen sesune podél stěny. Výsledkem činnosti je hromada velkých kusů vápence sesunutých u stěny. V rámci nakládky jde pouze o to, že jsou lžící nakladače tyto velké kusy vápence nabrány a

Shodu s prvopisem potvrzuje

naloženy na přistavená vozidla, která jsou buď ve vlastnictví HOLCIMu nebo jeho zákazníků. Činnosti odstřelu a nakládky jsou tedy pouze dílčími činnostmi z celé řady činností, které vyúsťují v získání netříděného kusového vápence. Navíc součástí tohoto plnění, jelikož je poskytováno společností HOLCIM, není cena za kámen, na rozdíl od výrobků poskytovaných žalobcem třetím stranám. V návaznosti na uvedené žalobce dále v žalobě popsal jednotlivé úkony uskutečňované v rámci činnosti odstřelu a zdůraznil, že výsledkem činnosti je tzv. lomový kámen, neboli rubanina, ve vlastnictví společnosti HOLCIM. Další nakládání s lomovým kamenem je již záležitostí a nákladem společnosti HOLCIM. Pokud jde o žalobce, lomový kámen sloužící pro jeho potřebu je dále odklizen a rozbit na menší kusy, aby bylo možné jej dále převézt ke zpracování a následně naložen nakladači ve vlastnictví žalobce na speciální nákladní vozidla, rovněž ve vlastnictví žalobce, a převezen k dalšímu mechanickému zpracování. Tato vozidla jsou nákladovou položkou „lomová vozidla“. Takto zpracovaný kámen je označován jako netříděný kusový vápenec. V této podobě je prodáváno zákazníkům asi jen 1 % vápence. Dále žalobce vymezil náklady, které zahrnuje činnost odstřelu a nakládky s tím, že činnosti nakládky a odstřelu nezahrnují zdaleka všechny činnosti ústící v získání netříděného kusového vápence.

18. Přestože správce daně byl od počátku daňové kontroly informován o rozdílu mezi službami vykonávanými žalobcem pro HOLCIM a jinými jeho činnostmi, uzavřel (s poukazem na text Smlouvy o těžbě), že žalobce prováděl pro HOLCIM veškeré činnosti související s těžbou a nakládkou vápence a dospěl k závěru, že cena surového netříděného vápence, za kterou žalobce v kontrolovaném období prodával nezávislým osobám, je 222,05 Kč, zatímco pro HOLCIM 28,05 Kč/tuna a jedná se tak o cenu, která neodpovídá principu tržního odstupu. Žalovaný toto vyhodnocení bez dalšího převzal. Žalobce dále zdůraznil, že povinnost „těžit“ pro HOLCIM dle Smlouvy o těžbě, z níž žalovaný vychází, je pouhou formulační nepřesností, neboť nejde o těžbu v širším slova smyslu (soubor činností ústících v získání netříděného kusového vápence), ale o samostatnou službu odstřelu a následné nakládky. Jedná se o zcela jiný obsah slova „těžba“, než je u souboru činností vyúsťujících v získání netříděného vápence. Dále žalobce uvedl, že služby nakládky a odstřelu byly poskytovány společností HOLCIM na základě příslušných objednávek, nikoliv na základě Smlouvy o těžbě. Dle objednávek je předmětem plnění jen činnost nakládky a odstřelu.
19. Žalovaný označil námitky žalobce za neopodstatněné a aproboval závěr správce daně, že žalobce prováděl pro HOLCIM komplexní služby. Správce daně přitom zcela desinterpretoval vyjádření zástupce žalobce, jaký by byl rozdíl v ceně, kdyby službu nakládky a odstřelu poskytoval i jiným osobám. Žalobce navíc uvedl, že takové služby jako HOLCIMu žádnému jinému subjektu neposkytoval. Pokud by však poskytoval, musela by se nákladová cena pro jiný subjekt lišit o dvě nákladové položky, a to úhradu za vytěžený vápenec a položku lomová vozidla. Správce daně zcela nesprávně vzal cenu za netříděný, kusový vápenec a snížil ji právě o tyto dvě položky. Žalobcem bylo navrhováno, aby byl vyslechnut pracovník žalobce, který by byl schopen odborně odpovědět na otázky ke skutečnému fungování a skladbě činností v lomu a rozdílu mezi charakterem a obsahem dílčích činností nakládky a odstřelu vůči komplexní činnosti. Tento důkazní návrh nebyl proveden. Žalobce proto namítal, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, což je v rozporu se zásadou materiální pravdy.

Shodu s prvopisem potvrzuje

20. V další části odůvodnění tohoto žalobního bodu žalobce uvedl, že si nechal ceny fakturované za služby odstřelu a nakládky posoudit nezávislou osobou působící v oboru, která je současně znalcem v oblasti ekonomika a výsledkem je Technicko-ekonomický rozbor č. 1/2014, o nějž bylo doplněno podané odvolání. V návaznosti na to proběhl dne 29. 4. 2015 výslech znalce jako svědka, který žalovaný následně vyhodnotil jako osobní názor svědka, jenž odmítl uvést podrobnější informace s tím, že předložený rozbor se věnuje separátním činnostem nakládky a odstřelu a byl tak, jako důkazní prostředek diskvalifikován, přičemž se žalovaný opětovně uchýlil toliko k textu Smlouvy o těžbě (str. 26 napadeného rozhodnutí). Žalobce namítl, že také tento postup je bezprecedentní a v rozporu se zásadou materiální pravdy.
21. V další části odůvodnění se žalobce zabýval stanovením referenční ceny, které považuje za rozporné s ust. § 23 odst. 7 ZDP. V návaznosti na zjištění, za jakou cenu prodával žalobce surový netříděný vápenec nezávislým osobám a za jakou těžil pro HOLCIM, správce daně zkonstruoval cenu, kterou měl žalobce podle jeho názoru HOLCIMu fakturovat, přičemž vycházel z prodeje netříděného kusového vápence. „Poměrnou metodou“ přiřadil k této složce podíl na skutečných režiích. Není však zřejmé, jaký poměr zvolil a jak k němu dospěl. Získanou cenu označil správce daně za referenční cenu a následně si cestou dožádání od sedmi dalších subjektů působících v České republice v oblasti dobývání a zpracování vápence vyžádal ceny surového netříděného vápence. Na základě získaných výsledků pak porovnával svou referenční cenu s hodnotami poskytnutými čtyřmi z těchto subjektů. Správný postup nebyl podle žalobce dodržen ani správcem daně ani žalovaným. Správce daně propočítával referenční cenu tak, že nejprve označil za vnitřní srovnatelnou transakci u žalobce získání surového netříděného vápence, i když činnosti odpovídající službě nakládky a odstřelu jsou pouze některými z dílčích činností ústících v získání surového netříděného kamene. S tímto postupem žalobce nesouhlasí, neboť rozdíl je zejména v cenovém riziku zásob, nutnosti vykonávat prodejní a další funkce u výrobku. Žalobce je v případě těžby a základního zpracování netříděného vápence závislý na objednávkách tak, že jeho obchodní oddělení musí zajistit zakázky, což zahrnuje také náklady na reklamu, obchodní zástupce, mzdy pracovníků obchodního oddělení, náklady na provoz souvisejících prostor, kancelářské vybavení apod. (žalobce se také musí předzásobit na základě určitého výhledu, který obchodní zástupce připraví). Produkt dodávaný zákazníkovi je navíc výsledkem více činností. Ve vztahu k nakládce a odstřelu prováděných pro HOLCIM na základě konkrétní objednávky zaslané měsíc dopředu, všechna tato rizika a náklady odpadají.
22. Správce daně vypočetl referenční cenu pro nakládku a odstřel na základě rozpadu skutečných nákladů zaznamenaných ve středisku Lom, respektive detailního přiřazení všech nákladů na nakládku a odstřel vypracovaného žalobcem na přímou žádost správce daně a dle jeho pokynů jako součást odpovědi na základě ústního jednání ze dne 14. 2. 2012. Jedná se však o mechanické přiřazení nákladů na tyto činnosti bez ekonomického opodstatnění, nikoliv o to, že by žalobce přiřadil jednotlivé nákladové položky, jak uvádí žalovaný. Dle správce daně bylo zapotřebí připočíst část skutečné výše ostatní režie (správní, technická a obchodní) zachycené ve středisku Lom, což učinil poměrovou metodou, aniž by bylo jasné, jaký poměr byl použit a jak k němu správce daně dospěl. K těmto skutečným nákladům pak připočetl ziskovou přírážku 60 Kč/tuna. Postup správce daně při stanovení referenční ceny považuje žalobce za ekonomicky nesmyslný a rozporuplný s judikaturou NSS (např. rozsudky sp. zn. 7 Afs 86/2013, 7 Afs 74/2010, 1 Afs 99/2012). Správce daně se měl nejprve pokusit zjistit cenu na trhu, jelikož žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje

obdobné služby jako HOLCIMu neposkytuje žádné jiné společnosti, následně měl zjistit interval cen tržně obvyklých a v návaznosti na něj posoudit, zda cena účtovaná HOLCIMu je či není tržně obvyklá. Podle žalobce existují subjekty, které oddělené služby nakládky a odstřelu nabízejí. Některé z nich žalobce sdělil v podání ze dne 26. 5. 2014.

23. V další části odůvodnění žalobce opětovně zdůraznil, že cena kamene, z níž správce daně vycházel, je nesrovnatelná k předmětu činnosti odstřelu a nakládky. Opětovně zdůraznil rozdíl mezi lomovým kamenem, resp. tzv. rubaninou, který získával HOLCIM, jako výsledek činnosti odstřelu a netříděným kusovým vápencem, který je rovněž lomovým kamenem, ale následně odklizeným z místa dopadu na zem, rozbitým na menší kusy, aby bylo možno jej dále převézt ke zpracování atd. Proto nelze směřovat ceny těchto dvou různých „vývojových stádií“ zpracování vápence. Správní orgány obou stupňů se podle žalobce řádně nezabývaly skutečným obsahem nakládky a odstřelu a dospěly k nesprávnému závěru, že za vnitřní srovnatelnou transakci s poskytovanými službami společnosti HOLCIM je možno považovat všechny činnosti ústící v netříděný kusový vápenec, resp. cenu netříděného vápence prodávaného nezávislým osobám. V důsledku této záměny charakteru plnění správce daně konstruoval z ceny netříděného vápence cenu nakládky a odstřelu.
24. V další části odůvodnění se žalobce ještě podrobně zabýval otázkou srovnatelných subjektů, stanovením ceny na základě přímých nákladů, vyhodnocením skutečných a kalkulovaných nákladů, přiřazených režijních nákladů činností nakládky a odstřelu a dále nákladům na sanaci a rekultivaci.
25. Žalovaný ve vyjádření k tomuto bodu žaloby uvedl, že přes tvrzení žalobce, že se jedná v případě získání netříděného kusového vápence a činnosti odstřelu a nakládky o odlišná plnění, dochází v obou případech k získání kamene, u něhož dochází pouze k rozbití na menší kusy, aby mohl být dále převážen, aby bylo možné jej naložit. Nákladová položka „lomová vozidla“ byla v rámci kontroly správcem daně zohledněna. V rámci jednání (protokol č. j. 103236/12/376930801731) byly objasňovány jednotlivé nákladové položky předložených kalkulací, neboť dle zjištění správce daně byla nákladová cena tvořena pouze v úrovni přímých nákladů dle uzavřené Smlouvy o těžbě. Správce daně vyhodnotil, že jedinými položkami, o které lze kalkulační vzorec upravit, je položka za nakoupený lomový kámen a položka lomová vozidla, a to z důvodu, že těžební kámen jako takový vlastní společnost HOLCIM, a proto jsou fakturovány pouze obslužné činnosti, a rovněž lomová vozidla provozuje tato společnost ve vlastní režii. Vztah obou subjektů pak správce daně vyhodnotil jako vztah spřízněných osob a na základě uvedeného konstatoval, že se žalobci nepodařilo prokázat ekonomická opodstatněnost rozdílu v použitých cenách pro společnost HOLCIM a ostatní odběratele. V další části vyjádření žalovaný zdůvodnil, proč z jeho pohledu ceny účtované HOLCIMu nemohly pokrýt režijní náklady související s fakturací označených činností. Žalovaný dále uvedl, že se již v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal s důvody neprovedení výsledku vedoucího výrobně-technického úseku, když jeho svědecká výpověď by nemohla ovlivnit výši zjištěného cenového rozdílu, neboť se jednalo o osobu z úseku výrobně-technického a nikoliv ekonomického. Správce daně získanými důkazními prostředky prokázal existenci rozdílu ceny mezi spojenými osobami a cen, které byly stanoveny mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek. Navrhované předložení externích nabídek by takovou skutečnost nemohlo prokázat, neboť není zřejmé, jak se jednotliví dodavatelé od zaslaných nabídek při skutečné fakturaci

Shodu s prvopisem potvrzuje

cen za provedené činnosti odchýlili, tedy jaké ceny tito dodavatelé v konečném důsledku fakturovali. Pokud jde o hodnocení důkazního prostředku technicko-ekonomického rozboru předloženého v rámci odvolacího řízení, požádal žalovaný ve smyslu ust. § 115 odst. 1 daňového řádu o zajištění vyjádření zpracovatele tohoto dokumentu Ing. G., který byl předvolán ke svědecké výpovědi dne 17. 4. 2015. Žalobce byl o předvolání svědka vyrozuměn a mohl využít svého práva klást otázky. Svědek v protokolu o výslechu uvedl, že při zpracování rozboru vycházel výhradně z podkladů předložených žalobcem a uvedl, že na dotazy ohledně konkrétních detailů bude reagovat pouze písemně s ohledem na časový odstup. Zástupce žalobce vůči svědkovi nevyužil práva klást otázky. Žalovaný rovněž odmítl žalobcem tvrzený rozpor s ust. § 23 odst. 7 ZDP při stanovení referenční ceny správcem daně. Žalovaný poukázal na str. 12 - 18 napadeného rozhodnutí, kde se touto otázkou podrobně zabýval a nesouhlasí s námitkou, že správce daně ve vztahu ke stanovení referenční ceny neunesl důkazní břemeno. Odkázal rovněž na úřední záznam o výsledcích daňové kontroly, kde byl srozumitelně popsán postup při stanovení převodních cen a dále na Zprávu o daňové kontrole.

26. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobce v doložení důkazních prostředků na výzvu správce daně ze dne 19. 6. 2012 k prodejní ceně uplatňované vůči HOLCIMu upřesnil, že žalobcovou hlavní výrobní činností je těžba vápence, který je po přípravných pracích na odstřelu a samotném odstřelu nakladačem naložen na auta a přímo se expeduje nebo se převeze k dalšímu zpracování. Dalším zpracováním se pak rozumí úprava rozbíjením kusového vápence a třídění na jemnější zrnitost (frakci). Tříděný kusový vápenec je surovinou pro výrobu vápna, dále je zušlechťován mletím nebo se přímo expeduje. Dále uvedl, že odstřel (těžba) kamene se z 99 % dále třídí a z 1 % se netříděný vápenec expeduje. Tříděný kusový vápenec se pak využívá ke spotřebě pro výrobu vápna (30 %), spotřebě k dalšímu mletí (40 %) a k expedici tříděného vápence (30 %). Dále žalobce uvedl kalkulační model pro výpočet ceny výrobků. V další části vyjádření pak uvedl, že smluvně vykonává obslužné činnosti pro majitele lomu společnost HOLCIM, kdy se jedná o práce spojené s odstřelem a nakládkou vápence. Práce jsou měsíčně odsouhlaseny oběma stranami a poté fakturovány společností HOLCIM. Dále žalobce upřesnil cenovou kalkulaci pro odstřel kamene a pro nakládku netříděného kusového vápence s tím, že jelikož se jedná o doplňkové práce, slouží zisk k částečnému pokrytí režijních nákladů výrobního střediska Lom – těžba vápence. Současně žalobce upozornil na nedorozumění ze strany správce daně, když nelze porovnávat prodejní ceny pro HOLCIM a ostatní odběratele, neboť v jednom případě se jedná o prodej služeb a ve druhém o prodej výrobků žalobce. V podstatě stejnou argumentaci žalobce uvedl také v protokolu o ústním jednání ze dne 7. 8. 2012 (č. j. 103236/12/376930801731), kde k otázce proč při prodeji netříděného vápence společnosti HOLCIM nevychází ze stejné kalkulace, jako při prodeji ostatním společnostem, uvedl, že pro HOLCIM vykonává pouze službu v jeho lomu a nenakupuje od něj vápenec. Nákladová cena a cena výkonů s nepatrným ziskem je tvořena pouze na úrovni přímých nákladů. V následujícím písemném vyjádření, doručeném správcí daně dne 20. 8. 2012, žalobce opětovně zdůraznil, že služba pro HOLCIM, tj. odstřel a nakládka kamene nekopíruje všechny fáze výroby netříděného, neupraveného vápence a je tudíž oceněna odlišně. Současně uvedl, že srovnatelnou službu nevykonává pro žádného jiného zákazníka, a proto nemůže provést porovnání přiměřenosti ceny. V protokolu ze dne 14. 2. 2013 pak žalobce dále upřesnil, že ve středisku Lom provádí úkony odstřel, nakládka a třídění vápence. K dotazu žalobce, zda může rozklíčovat nákladové položky střediska Lom, uvedl, že ano, ale nebude to zcela přesné, neboť ceny v hodnotách přímých nákladů byly vytvořeny na základě uzavřených smluv, a proto bylo klíčování ostatních nákladů

Shodu s prvopisem potvrzuje

zbytečné. Následně žalobce zaslal správci daně rozklíčování nákladů (email ze dne 22. 2. 2013) a v připojeném vysvětlení zopakoval, že obě strany (žalobce a HOLCIM) se při tvorbě ceny služby řídí ustanoveními Smlouvy o těžbě, a proto je přiřazení ostatních výrobních fixních nákladů zcela bezpředmětné. V protokolu ze dne 24. 5. 2013 správce daně po rekapitulaci výsledků dosavadních jednání o této otázce shrnul, že neshledal žádné relevantní vysvětlení, ani důkazy o podstatě či legitimitě ceny za služby pro HOLCIM, které jsou pouze ve výši přímých nákladů, oproti cenám za výkony vyjádřené v nákladové ceně při prodeji netříděného vápence ostatním osobám. Výjimku tvoří pouze položka za nákup kamene a za převoz lomovými vozy. Nepřípustné je vyloučení položky nákladů na odpisy, neboť tyto fixní náklady se vážou na majetek používaný při prováděných výkonech odstřelu a nakládky. Následně správce daně provedl konstrukci cen za služby. Žalobce ve vyjádření doručeném správci daně dne 11. 7. 2013 setrval na svém dosavadním výkladu. V úředním záznamu ze dne 2. 4. 2014 (výsledky kontrolních zjištění) správce daně rovněž setrval na svém stanovisku a podrobně rozvedl kalkulaci ceny služeb poskytovaných žalobcem HOLCIMu (č. 1. 8 – 19). Žalobce ve vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění ze dne 26. 5. 2014 zopakoval svá dosavadní tvrzení a zdůraznil, že správce daně srovnával dvě heterogenní nesrovnatelné činnosti různě náročné na náklady, kdy cena za služby nemusí být nutně dotována z prodeje hlavního výrobku a je-li prodávána separátně, měla by být porovnávána se sobě porovnatelnými činnostmi. Správce daně nesprávně použil tzv. klíčové náklady jako východisko, ačkoliv byl žalobcem jasně informován, že výchozí podklad jeho kalkulace je chybný, neboť žalobce ve snaze mu vyhovět pouze „otrocky“ naplnil jednotlivé sloupce nákladové kalkulace v oblasti skutečně vynaložených nepřímých nákladů překopírováním údajů a to na přímý pokyn správce daně. Ze strany žalobce bylo navíc kontinuálně poukazováno na to, že nesleduje režijní náklady pro analyzované dílčí činnosti (str. 22 vyjádření z 26. 5. 2014). Správce daně ve Zprávě o daňové kontrole tuto část výsledků kontrolní činnosti zpracoval na str. 9 – 21, přičemž setrval na svých dosavadních závěrech a cenové kalkulaci a na základě svých závěrů zvýšil základ daně z příjmů právnických osob žalobce za roky 2009 a 2010 o částku 1 529 197 Kč a 15 660 525 Kč. V protokolu ze dne 25. 8. 2014, jehož předmětem bylo vyhodnocení námitek proti projednané Zprávě o daňové kontrole, správce daně uvedl, že prodej netříděného kusového vápence lze označit za stejně doplňkovou činnost, jako fakturované těžební činnosti pro HOLCIM, protože tvoří pouze 1 % z celkové těžby vápence. Vstupující výkony s navázanými náklady jsou v případě položkově rozepsaných nákladů s minimálními odchylkami identické. Následně použitý postup poměrného přidělení - snížení ostatní režie a ziskové přírážky v procentuálním vyjádření eliminuje případné další nesrovnalosti a rozdíly právě v této oblasti. Zvolený postup považuje správce daně za přiléhavý a objektivní. Žalobcovo tvrzení, že se jednalo o separátní činnosti bez dalších nezbytných obslužných činností v lomu, bez nepřímých nákladů a ostatní režie neodpovídá nastaveným podmínkám skutečného provozu. Na základě učiněných závěrů vydal správce daně dodatečné platební výměry za kontrolovaná období, do nichž promítl tyto své závěry. V podaném odvolání žalobce argumentoval v podstatě shodně jako v následně uvedené správní žalobě. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal odvolací námítky vztahující se k předmětu tohoto žalobního bodu na str. 6 – 18 a následně na str. 25 - 34.

27. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 19.1.2018 setrval na své dosavadní právní argumentaci.

Shodu s prvopisem potvrzuje

28. Podle ust. § 23 odst. 7 ZDP liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.
29. Z konstantní judikatury vztahující se ke shora citované právní normě lze poukázat např. na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 74/2010, v němž NSS dovodil, že: „*K prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně...*“.
30. V posuzované věci správce daně postupoval tak, že v rámci ekonomické činnosti žalobce shledal vnitřní srovnatelnou transakci, s níž by mohl porovnat převodní cenu za prováděný odstřel a nakládku mezi žalobcem a HOLCIMem, kterou našel v získávání surového netříděného vápence a jeho prodeji nezávislým osobám. Vhodnost tohoto srovnání pak oba správní orgány spatřují mj. v tom, že jak činnosti vykonávané pro společnost HOLCIM, tak prodej netříděného neupraveného vápence představovaly marginální činnosti žalobce, a proto se jednalo o nejprůměrnější podklad pro výpočet referenční ceny (srov. např. str. 18 napadeného rozhodnutí).
31. Krajský soud tento názor správních orgánů nesdílí. Obsahem správního spisu má za prokázané, že žalobce od počátku daňové kontroly konzistentně tvrdil rozdíl mezi oběma porovnávanými činnostmi. Opakovaně zdůrazňoval, že výsledkem odstřelu je v obou případech lomový kámen, resp. rubanina, který je v případě služeb realizovaných pro HOLCIM bez dalšího v podobě velkých kusů vápence sesunutých u stěny, nakládán nakladačem na přistavená vozidla, která jsou ve vlastnictví HOLCIMu nebo jeho zákazníků. V případě, že dochází k odstřelu kamene pro žalobce, je bezprostředním výsledkem rovněž lomový kámen (rubanina), který je však dále odklizen z místa dopadu, rozbíjen na menší kusy, aby bylo možné jej následně převézt ke zpracování. Až na základě těchto dalších činností se kámen stává komoditou označovanou jako kusový netříděný vápenec. Ten je pak předmětem prodeje nezávislým osobám v běžných obchodních vztazích. Správce daně, jakož i žalovaný se ve svých úvahách nevypořádali s rozdílem mezi komoditami lomový kámen a netříděný kusový vápenec. Pokud správce daně následně přistoupil ke korekcím ceny spočívajícím v odečtení nákladů v podobě ceny kamene a provozu nákladových vozidel, nedotýká se tato úprava nijak té části výrobního procesu, kdy se z lomového kamene stává kusový netříděný vápenec. Z logiky věci lze přitom dovodit, že k tomu, aby byl z lomového kamene získán kusový netříděný vápenec, je zapotřebí jeho mechanické rozbití, k čemuž je nezbytné využití strojů, energie, pracovní síly atd. Tuto odlišnost mezi oběma komoditami nepodrobil správce daně ani žalovaný žádné korekci a přes opakované zdůrazňování ze strany žalobce jí nevěnoval žádnou pozornost, ani uspokojivě nevysvětlili, proč považují tento rozdíl za nepodstatný.
32. Na základě obsahu správních spisů krajský soud přisvědčil žalobci v jeho názoru, že správce daně porovnával ceny neporovnatelných plnění, a proto je jeho výchozí úvaha, od níž následně odvíjí konstrukci referenční ceny, nepřezkoumatelná.

33. Vzhledem k tomu, že správce daně nepřezkoumatelným způsobem určil již vnitřní srovnatelnou transakci žalobce, shledal soud nadbytečným zabývat se dalšími konkrétními námitkami tohoto žalobního bodu směřujícími proti dalším krokům správce daně při kalkulaci referenční ceny, tj. přičtení nepřímých nákladů, rozsahu provedeného dokazování atd., neboť to za dané situace považoval za nadbytečné.
34. Na základě shora uvedené právní argumentace dospěl krajský soud k závěru, že správce daně neunesl důkazní břemeno k prokázání odlišnosti ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZSDP, a proto shledal také druhý žalobní bod důvodným.
35. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítl nesprávnost závěrů správních orgánů obou stupňů, jež se týkaly nákladů souvisejících se zaúčtováním převodu výsledku struskového hospodářství, které shodně shledaly daňově neuznatelnými. Dle žalobního tvrzení byla v r. 2006 uzavřena mezi žalobcem a právním předchůdcem HOLCIMu Smlouva o převodu struskového hospodářství, podle níž měl žalobce pro HOLCIM obstarávat obchod s mletou struskou včetně převodu výsledků z takového obchodu. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce se vzdal jedné ze svých výnosných činností „za nulu“, čímž přišel o významné zisky. Současně nebylo ekonomicky ospravedlnitelné, že obhospodařoval pro HOLCIM tuto část činnosti „za nulu“ a následně převáděl na HOLCIM související zisk, když tento měl podléhat srážkové dani.
36. Žalobce upřesnil, že struskové hospodářství bylo převedeno Smlouvou o převodu struskového hospodářství ve spojení se Smlouvou o převodu aktiv (resp. odměna byla zahrnuta v odměně za „štramberská aktiva“) a v těchto smlouvách není za převod struskového hospodářství explicitně vyčíslena odměna. Z toho správní orgány dovodily, že se jedná o převod „za nulu“, přičemž s ohledem na výnosy dosažené ze struskového hospodářství v r. 2006 mohl žalobce předpokládat, že jeho převodem přijde o 113 500 000 Kč a měl tedy tuto sumu po HOLCIMu požadovat. Takový předpoklad považuje žalobce za neoprávněný. Struskové hospodářství představuje proces zpracování strusky a je nezbytnou podmínkou pro realizaci prodeje strusky, která byla jako vedlejší produkt metalurgických procesů vždy zákazníky využívána jako levnější náhražka cementu. Pro využití k těmto účelům je třeba strusku nejprve vysušit a dále namlít dle požadavku zákazníka, když ji lze dodávat v různých úrovních zrnitosti. Zásadní součástí procesu zpracování strusky a „struskového hospodářství“ tak představuje mlýnice. Budova mlýnice umístěná na pozemku parc. č. 2128/25 a související pozemek byly předmětem převodu dle Smlouvy o převodu aktiv. Technologie umístěná v budově mlýnice zajišťující mletí strusky či vápence zůstala ve vlastnictví žalobce a ten ji využíval jak k mletí vápence, tak k mletí strusky.
37. Smlouvou o převodu aktiv byla převedena budova mlýnice, ačkoliv to není ve smluvní dokumentaci explicitně formulováno. Kupní cena za budovu mlýnice a související pozemek v sobě de facto významnou měrou zahrnuje i cenu za převáděné struskové hospodářství, čemuž nasvědčuje výnosové ocenění této budovy v posudku znalce, který byl vyhotoven ke smlouvě o převodu „štramberských aktiv“. Není proto pravdou, že převod struskového hospodářství proběhl bezúplatně. Žalobce v odvolání navrhol zohlednit náklady zaznamenané na účtu č. 568109 odpovídající výsledkům struskového hospodářství za

Shodu s prvopisem potvrzuje

sledovaná zdaňovací období jako daňově uznatelný náklad, neboť tyto náklady byly vynaloženy v souvislosti se zdanitelnými výnosy zahrnutými do výnosů v předchozích letech a tudíž za splnění podmínek uvedených v § 24 odst. 1 ZDP. Tímto požadavkem se správní orgány nezabývaly, a nevpořádaly se s argumentací, že Smlouvu o převodu strukového hospodářství nebylo možno posoudit jako smlouvu o převodu zisku podle obchodního zákoníku. Proto považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné, ale také za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Správní orgány obou stupňů porušily ust. § 23 odst. 7 ZDP, pokud neupravily základ daně o zjištěný rozdíl, cenu za nájem mlýnice účtovanou v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. V těchto letech byla budova mlýnice a související pozemky ve vlastnictví HOLCIM a technologie umístěná v budově mlýnice ve vlastnictví žalobce. Nemovitosti ve vlastnictví HOLCIMu využíval žalobce primárně pro své činnosti. Za možnost využívání těchto nemovitých aktiv ve vlastnictví HOLCIMu tak principiálně náležela úplata (nájem). Toto nájemné bylo sjednáno jen a pouze v symbolické výši 13 050 Kč za rok v letech 2007 – 2011. Právní možnost využití těchto aktiv byla zajištěna zřízením věcných břemen ve prospěch žalobce. Sám žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 23) uvádí, že podle znaleckého posudku by roční výnos z nájmu mlýnice měl činit cca 1 000 000 Kč. V důsledku dohody stran nebylo tržně obvyklé nájemné hrazeno a žalobce tak vykázal úsporu na nájemném, což je jedna z výhod, které žalobce uzavřením komplexu smluv v r. 2006 získal a které je nutno posuzovat v kontextu s tzv. převodem zisku ze strukového hospodářství. Žalobce tedy v kontrolovaných letech i podle žalovaného hradil za užívání budovy mlýnice zjevně cenu řádově nižší, než je tržně obvyklá. Jestliže pak nájemné účtované žalobci v kontrolovaných letech výše tržně obvyklé nedosahovalo, měl správce daně v souladu s § 23 odst. 7 ZDP upravit (snížit) základ daně žalobce o zjištěný rozdíl. Jelikož tak neučinil, je napadené rozhodnutí nezákonné.

38. Žalovaný ve vyjádření k tomuto žalobnímu bodu odkázal na str. 20 a následující napadeného rozhodnutí, kde se ke stejné odvolací námitce podrobně vyjádřil a dále poukázal na stanovisko společnosti BDO Prima Finconsult s.r.o., která s žalobcem spolupracuje v oblasti auditu, účetního a daňového poradenství, a to ze dne 28. 4. 2009, jež je součástí správního spisu. Žalovaný aproboval postup správce daně, který nevyhověl požadavku žalobce na uplatnění daňově účinných nákladů z titulu převodu prospěchu ze strukového hospodářství, protože se jednalo o připočitatelnou položku z titulu převodu prospěchu na jinou osobu. V r. 2006 uskutečněný bezplatný převod práv na budoucí zisky ze strukového hospodářství přitom neměl přímý vliv na danění těchto výsledků hospodaření žalobcem. Na základě hodnocení Smlouvy o převodu strukového hospodářství a Smlouvy o převodu štramberských aktiv nedospěl správní orgán k závěru, že kupní cena za převáděnou budovu mlýnice a související pozemek v sobě zahrnuje i cenu za převáděné strukové hospodářství. Ze shromážděných důkazů vyplynulo, že prodejem hmotného a nehmotného majetku nedošlo k převodu vykonávané činnosti na tomto majetku. Nebylo proto možné souhlasit s tím, že Smlouva o převodu aktiv v sobě fakticky zahrnuje i převod výnosového elementu souvisejícího se strukovým hospodářstvím, které je neodlučitelně spjata s budovou mlýnice převáděné Smlouvou o převodu aktiv. Žalovaný poukázal především na body 2.1.1, 2.1.3 a 2.3.3 Smlouvy o převodu strukového hospodářství a dále na bod 4, 5 a 6, kdy s ohledem na jejich text byla smlouva posouzena jako smlouva o převodu zisku, na kterou by se vztahovala příslušná ustanovení zák. č. 513/1991 Sb. obchodního zákoníku, v tehdy platném znění (dále jen zákon č. 513/1991 Sb.). Na základě uvedeného pak správce daně protokolem č. j. 1384911/13/3213-05400-801731 rozšířil

Shodu s prvopisem potvrzuje

kontrolu na daň z příjmů právnických osob vybíraných srážkou, neboť posoudil, že neměla být s ohledem na svou povahu pouze vyloučena z daňově účinných nákladů, ale současně se jedná o platbu, která podléhala zvláštní sazbě daně.

39. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 19.1.2016 k tomuto žalobnímu bodu setrval na své žalobní argumentaci. Pokud zde nově argumentoval odkazem na řízení ve věci daně z příjmů právnických osob vybíranou srážkou, nelze k takové argumentaci v posuzované věci přihlídnout.
40. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce na základě výzvy správce daně ze dne 19. 6. 2012 předložil dne 29. 6. 2012 správci daně mimo jiné Smlouvu o převodu struskového hospodářství uzavřenou mezi žalobcem a právním předchůdcem společnosti HOLCIM dne 20. 6. 2006, dále kupní smlouvu (označovanou jako Smlouva o převodu štramberských aktiv) uzavřenou mezi týmiž subjekty dne 14. 10. 2006, dále znalecký posudek č. 3263-153/06 o ceně nemovitostí, znalecký posudek č. 71/2006 o ocenění nepotřebných zásob vápence a vyjádření firmy BDO Primo Finconsult s.r.o. ze dne 28. 4. 2009 k problematice Smlouvy o převodu struskového hospodářství. Podle protokolu ze dne 7. 8. zástupce žalobce uvedl, že smyslem smlouvy bylo získání kontroly nad obchodem s mletou struskou ze strany HOLCIMu, který měl zájem, aby struska nebyla dodávána do firem, kde převládal zájem obchodu s cementem. V době převodu bylo struskové hospodářství fungující ziskovou částí žalobce. Vyrábělo se cca 100 000 tun strusky ročně. Zástupci žalobce nebylo známo, proč převedl žalobce takto fungující součást podniku na jiný subjekt. V protokolu ze dne 14. 2. 2013 zástupce žalobce uvedl, že po uzavření smlouvy se v samotné výrobě v podstatě nic nezměnilo. Začala pouze fungovat jakási kontrola ze strany společnosti HOLCIM. Podobně také ve vztahu k některým zákazníkům v oblasti odběru strusky. Následně prodej strusky postupně klesal. Žalobce však po uzavření smlouvy nadále sám vyjednával o cenách dodávek, množství, období splatnosti; HOLCIM do této části nezasahoval. V souvislosti s prodejem strusky byly pokyny na omezení obchodních aktivit s konkrétním zákazníkem a dodávky ostatním zákazníkům odsouhlasovány HOLCIMem. Nové zákazníky si žalobce hledal sám a smlouvy s nimi uzavíral s předchozí konzultací s HOLCIMem. Marketing a péči o stávající zákazníky včetně smluv obstarával žalobce. Rozvoj struskového hospodářství nebyl společností HOLCIM nijak podporován. Dále zástupce žalobce uvedl, že výpočet při převodu výnosu z obchodování se struskou byl postaven na algoritmu tržby mínus výrobní náklady a mínus neuhrazené pohledávky za dané čtvrtletí. Poslední čtvrtletí bylo vyúčtováním výsledku převodu struskového hospodářství, takže zisk z celého struskového hospodářství se převedl na firmu HOLCIM. V účetnictví žalobce není struskové hospodářství vedeno odděleně, středisko existuje, ale je společné pro dvě vyráběné komodity: mletý vápenec a mletá struska. V e-mailovém podání doručeném správci daně dne 22. 2. 2013 předložil žalobce přehled zisku ze struskového hospodářství v jednotlivých letech od převedení na firmu HOLCIM. Ve vyjádření ze dne 14. 6. 2013 žalobce uvedl, že obchodní model uplatněný na základě smlouvy o převodu struskového hospodářství, kdy došlo k převodu ekonomického prospěchu na společnost HOLCIM s tím, že výkon souvisejících práv a povinností bude nadále zajišťovat svým jménem žalobce dle pokynů HOLCIMu, lze přirovnat ke vztahu komisionáře a kominenta, kdy žalobce jako komisionář na účet kominenta (HOLCIMU) činil úkony ve vztahu k obchodním partnerům a vystupovala jako osoba vykonávající práva a povinnosti vyplývající ze smluv o dodávce strusky. Ekonomický prospěch z uskutečněných obchodů ale náležel HOLCIMu, na který byl také tento prospěch

Shodu s prvopisem potvrzuje

převáděn v souladu s článkem 2.4 smlouvy. Podáním doručeným správcí daně dne 10. 6. 2013 žalobce požádal o zohlednění převodu výsledku struskového hospodářství jako daňově uznatelného nákladu s tím, že tyto částky byly v daňových přiznáních za sledovaná zdaňovací období nesprávně uvedeny na řádku 40 a uplatněny jako nedaňový náklad. V písemném vyjádření ze dne 24. 2. 2014 žalobce poukázal na skutečnost, že budova mlýnice, stejně jako jiná aktiva (pozemky, budovy a technologická zařízení), byla využívána při zpracování strusky žalobcem, ačkoliv již byla ve vlastnictví HOLCIMu. Za možnost tohoto využívání HOLCIMu principiálně náležela úplata (nájem), neboť objekty byly současně využívány k podnikatelské činnosti daňového subjektu (mletí vápence). Nicméně s ohledem na vzájemnou výhodnost uspořádání bylo nájemné za užívání všech nemovitostí sjednáno pouze v symbolické výši – viz Smlouva o nájmu nemovitostí a technických zařízení. Žalobci tak vznikla úspora, kterou je třeba posuzovat v kontextu s převodem zisku ze struskového hospodářství. V úředním záznamu ze dne 2. 4. 2014 o výsledcích kontrolního zjištění správce daně shrnul, že náklady a výnosy ze struskového hospodářství byly i po uzavření smlouvy o převodu struskového hospodářství nadále součástí účetnictví žalobce. Navíc pouze docházelo k převodu finálního prospěchu z tohoto hospodářství jiné osobě přes nákladový účet č. 568502 – ostatní finanční náklady. Daňový subjekt tuto účetní transakci sám vyhodnotil jako nedaňovou a v rámci daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob tento účet vyloučil z daňově uznatelných nákladů. Správnost postupu byla potvrzena i společností BDO Prima Finconsult s.r.o., s jejímž názorem se správce daně ztotožnil. V posuzované věci je připočitatelná položka z titulu převodu prospěchu na jinou osobu na místě, neboť v roce 2006 uskutečněný bezplatný převod práv na budoucí zisky ze struskového hospodářství nemá přímý vliv na danění těchto výsledků hospodaření u žalobce. Žalobce ve vyjádření ze dne 26. 5. 2014 k výsledkům kontrolních zjištění setrval na své předchozí argumentaci s tím, že náklad odpovídající převáděnému výsledku struskového hospodářství je třeba ze všech jím uvedených důvodů považovat za náklad daňově uznatelný. Správce daně ve Zprávě o daňové kontrole v bodě 2.3 Struskové hospodářství setrval rovněž na své argumentaci a navíc se vypořádal s argumentací žalobce, který obchodní model uplatňovaný v souladu se smlouvou o převodu struskového hospodářství, přirovnal ke vztahu komisionáře a kominenta tak, že jej odmítl, neboť neodpovídá realitě chování smluvních stran, tj. neodpovídá postavení komisionáře a kominenta, včetně záznamů v účetnictví. Žalobce nakupoval a prodával struskovou komoditu sám, svým jménem, na svůj účet, transakce řádně účtoval do nákladů a výnosů i na rozvahové účty. Komisionář se však nestává majitelem prodávaného nebo nakupovaného zboží, a proto o nich nemůže účtovat na svých nákladových ani výnosových účtech, nemůže mít zboží ve svých zásobách. Žalobce v oblasti struskového hospodářství postupoval naprosto kontinuálně po celou dobu provozování, tj. i před rokem 2006 s tím, že v letech 2007 – 2010 docházelo pouze čtvrtletně jedním zúčtovacím zápisem k převodu finálního prospěchu ze struskového hospodářství na společnost HOLCIM. Od r. 2011 již k žádnému převodu nedocházelo. Na základě uvedeného vyhodnotil správce daně tuto novou argumentaci žalobce jako spekulativní (str. 39 Zprávy o daňové kontrole). Na základě této argumentace pak vydal správce daně dodatečné platební výměry.

41. Žalobce v podaném odvolání zopakoval svou dosavadní argumentaci k struskovému hospodářství (str. 13 – 16 odvolání). Žalovaný v napadeném rozhodnutí aproboval závěry správce daně včetně toho, že se jednalo o bezplatný převod práv na budoucí zisky ze struskového hospodářství a že tento převod nemá přímý vliv na danění výsledků

Shodu s prvopisem potvrzuje

hospodaření žalobce a také odmítl argumentaci ohledně připodobnění ekonomického modelu ke vztahu komisionáře a komitenta (str. 20 – 23 napadeného rozhodnutí).

42. Třetí žalobní bod krajský soud důvodným neshledal. Na základě obsahu správních spisů včetně obsahu Smlouvy o převodu struskového hospodářství a Smlouvy o převodu aktiv krajský soud shledal závěry správních orgánů obou stupňů ohledně daňové neuznatelnosti nákladů souvisejících s převodem výsledků struskového hospodářství za odpovídající zjištěnému skutkovému stavu, srozumitelné, přezkoumatelné, odpovídající principům logické úvahy. Žalobce svými tvrzeními nezpochybnil závěr správních orgánů, že převod práv na budoucí zisky ze struskového hospodářství byl uskutečněn bezplatně. Toto vyhodnocení zcela odpovídá obsahu obou shora označených smluv uzavřených v roce 2006 žalobcem s právním předchůdcem společnosti HOLCIM. Stejně tak žalobce nijak nezpochybnil závěr o ekonomické nevýhodnosti převodu tohoto majetku. Žalobní tvrzení, že cenu za převáděné struskové hospodářství v sobě zahrnuje kupní cena za budovu mlýnice a související pozemek, žalobce nijak neprokázal. Ze znaleckého posudku oceňujícího prodávané nemovitosti nelze ve vztahu k budově mlýnice takové závěry dovodit. Žalobce rovněž žádným nosným způsobem nezpochybnil závěry správních orgánů obou stupňů, že Smlouvu o převodu struskového hospodářství je třeba posuzovat jako smlouvu o převodu zisku podle obchodního zákoníku. Tyto závěry správních orgánů se opírají o posouzení společnosti BDO Prima Finconsult s.r.o., jež dospěla ke stejnému závěru ve svém stanovisku poskytnutém žalobci dne 28.4.2009. Těmto závěrům však především odpovídá zjištěný skutkový stav, kdy obsahem správních spisů lze mít za prokázané, že k převodu vykonávané činnosti fakticky nedošlo, neboť, jak uvedl žalobce v průběhu daňového řízení, byl to on, kdo nakupoval a prodával struskovou komoditu svým jménem a na svůj účet. Transakce řádně účtoval do nákladů a výnosů i na rozvahové účty. Postupoval zcela kontinuálně s provozem struskového hospodářství tak, jak probíhal před rokem 2006. Zásahy společnosti HOLCIM do této ekonomické činnosti byly minimální. S argumentací žalobce, že tuto činnost lze přirovnat ke vztahu komisionáře a komitenta se vypořádal již správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 39), kdy tuto variantu zcela odmítl právě z ohledem na zjištění učiněná v účetnictví žalobce s tím, že komisionář se nestává majitelem prodávaného nebo nakupovaného zboží, a proto o něm nemůže účtovat na svých nákladových ani výnosových účtech a nemůže je mít v zásobách. Z těchto důvodů pak označil tuto argumentaci žalobce za spekulativní. Žalovaným byla tato úvaha správce daně bez dalšího aprobeována a stejně tak činí i krajský soud. Zjištěný skutkový stav vylučuje podřadit vztah žalobce a společnosti HOLCIM, pokud jde o fungování struskového hospodářství, pod komisionářskou smlouvu (§ 577 zákona č. 513/1991 Sb.), jíž se zavazuje komisionář, že zařídí vlastním jménem pro komitenta na jeho účet určitou obchodní záležitost a komitent se zavazuje zaplatit mu úplatu. Jelikož žalobce prokazatelně nevystupoval jako komisionář, když do obchodních vztahů, jejichž předmětem byla struska, vstupoval vlastním jménem a účtoval o nich ve svém účetnictví, nemohlo obstát ani jeho tvrzení, že úplatu ve smyslu označeného právního vztahu představuje výhodné nájemné. Také tuto právní konstrukci krajský soud shledal účelovou.
43. Ve čtvrtém žalobním bodě brojil žalobce proti závěrům správních orgánů, že vzájemné vztahy mezi ním a společností HOLCIM byly ekonomicky neopodstatněné a učiněné za účelem snížení základu daně.
44. S ohledem na závěry, které krajský soud učinil ve vztahu k žalobním bodům 1) a 2), shledal neúčelným zabývat se důvodností 4) žalobního bodu. V dalším řízení bude nezbytné, aby

Shodu s prvopisem potvrzuje

se správní orgány znovu vypořádaly s otázkami, jež byly předmětem žalobních bodů, v nichž soud shledal žalobce úspěšným. Teprve závěry nového posouzení se mohou stát podkladem pro celkové vyhodnocení otázky ekonomické opodstatněnosti vzájemných vztahů obou subjektů. Jakékoliv závěry soudu za současného procesního stavu by byly předčasné a současně by tak soud nepřípustně zasahoval do pravomoci správních orgánů.

45. S ohledem na výše uvedenou právní argumentaci k vypořádání žalobních bodů 1) a 2) krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.) a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným soudem v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
46. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly náklady v souvislosti se zaplacením soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále za právní zastoupení, a to za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč a 3krát režijní paušál (§ 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náklady právního zastoupení, které činí 10 200 Kč byly zvýšeny podle ust. § 35 odst. 8 s.ř.s. o částku odpovídající dani, kterou je advokát povinen zaplatit podle zvláštního právního předpisu, tj. na částku 12 342 Kč. Celkově činí náklady řízení 15 342 Kč.
47. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o.s.ř.“) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 31. ledna 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu