



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci **žalobce pewag Snow Chains, s. r. o.** (dříve Řetězárna Česká Třebová, s. r. o.), IČO: 274 82 839, se sídlem Smetanovo nábřeží 934, Vamberk 517 54, **zastoupeného Radkem Halíčkem, advokátem**, Pobřežní 648/1a, Praha 186 00, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno 602 00, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2014, č. j. 15296/14/5000-14201-706012,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 6. 2014, č.j. 15296/14/5000-14201-706012, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci rozsudku nahradit žalobci k rukám jeho zástupce Radka Halíčka, advokáta, náklady řízení ve výši 32.472,-- Kč.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalované rozhodnutí a řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo

Dne 29. 6. 2009 bylo správci daně doručeno daňové přiznání žalobce k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, ve kterém žalobce vykázal roční úhrn čistého obratu ve výši 147 063 990,-- Kč a jako výsledek hospodaření žalobce vykázal ztrátu ve výši 44 497 836,-- Kč. Po dalších úpravách byla žalobcem vyčíslena daňová ztráta ve výši 30 026 011,-- Kč.

Dne 5. 1. 2011 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008.

Dle zjištění správce daně byla v kontrolovaném zdaňovacím období hlavní činností žalobce výroba sněhových řetězů, přičemž dle obchodního rejstříku byla v kontrolovaném zdaňovacím období jediným společníkem a 100% vlastníkem žalobce rakouská obchodní společnost PEWAG ACHNEEKETTEN GmbH & Co KG, Kettenwerk 1, Brückl (dále též „PWS“ či „mateřská společnost“). **Žalobce a PWS tedy byli v předmětném zdaňovacím období spojenými osobami, resp. sdruženými podniky ve smyslu čl. 9 Smlouvy mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku** (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 31/2007 Sb.m.s., dále též „SZDZ“) **a dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období** (dále též „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“), **nadto hlavním odběratelem výrobků žalobce byla mateřská společnost (odběr v objemu 115 960 642,-- Kč).**

Vzhledem k výše uvedenému začal žalovaný prověřovat, zda převodní ceny mezi výše zmíněnými spojenými osobami pro daňové účely byly stanoveny v souladu s **principem tržního odstupu (arm's lenght principle)**. Správce daně provedl srovnávací analýzu (včetně analýzy funkční) s využitím databáze AMADEUS (přičemž kritéria výběru omezil - např. nastavil omezení obratu od 30 mil. do 680 mil. Kč, vyloučil společnosti se zápornou rentabilitou kapitálu apod. /viz stranu 14 odůvodnění žalovaného rozhodnutí/). V rámci srovnávací analýzy správce daně byl proveden výpočet kvartilů dlouhodobě dosahované rentability nákladů pomocí funkce zabudované v databázi. Po vyloučení krajních hodnot správce daně stanovil výsledný interval v rozmezí hodnot 3, 50 % až 8, 72 %. Správce daně použil pro výpočet intervalu obvyklých cen dříve zjištěné (viz stranu 13 žalovaného rozhodnutí) navýšení kalkulovaných výrobních nákladů o 6, 88 EUR/pár a zohlednil obvyklé rozpětí ziskové přírážky. Za použití koeficientu meziročního nárůstu cen, který žalobce vyčísлил v „*kalkulaci cen sněhových řetězů*“, pak **správce daně stanovil interval cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných vztazích za stejných nebo obdobných podmínek pro jednotlivé výrobky** (viz stranu 14 a 15 žalovaného rozhodnutí a přílohu č. 1 k výzvě ze dne 23. 9. 2013).

Po provedeném řízení správce daně uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 a § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“), a ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP

uspokojivě nevysvětlil rozdíl v cenách (rozdíl mezi sjednanou a cenou a stanovené obvyklou cenou) a neprokázal dodržení principu tržního odstupu při stanovení prodejních cen u svých výrobků a zboží dodávaných PWS. Správce daně proto podle § 23 odst. 7 ZDP upravil základ daně o zjištěný rozdíl ve výši 14 674 228, 20 Kč mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

Na základě odvolání žalobce správce daně prvního stupně sice vyhověl (**autoremedura**) některým námitkám žalobce a zvýšil daňovou ztrátu na částku 19 374 096,- Kč a snížil předepsané penále z částky 852 543,-- Kč na částku 532 595,-- Kč, správce daně nicméně opětovně konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno a uspokojivě nevysvětlil rozdíl v cenách (rozdíl mezi sjednanou a cenou a stanovenou obvyklou cenou) a neprokázal dodržení principu tržního odstupu při stanovení prodejních cen u svých výrobků a zboží dodávaných PWS. Proto v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP upravil správce daně základ daně o zjištěný rozdíl (ve výši 10 635 114,67 Kč) mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. **Následné odvolání žalobce proti autoremedurnímu rozhodnutí prvostupňového správce daně žalovaný zamítl** s tím, že „...*odvolatelem nebyly ani po provedeném odvolacím řízení prokázány právně významné skutečnosti, ke kterým byl správcem daně vyzván ve smyslu § 86 odst. 3 a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu a ani v odvolacím řízení nebyly získány důkazy, které by tvrzené skutečnosti jednoznačně vyvrátily závěry správce daně, který postupoval zcela v souladu se ZDP a daňovým řádem.*“

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce včasnou žalobu (čítající 48 stran) v níž namítal (srov. vymezení základních žalobních bodů při jednání dne 6. 5. 2015 /listy číslo 206 až 209 soudního spisu/), že podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZSDP nebyly splněny, neboť **správci daně se vůbec nepodařilo stanovit referenční cenu.** Správce daně se o to pokoušel celkem třikrát, avšak všechny pokusy vykazovaly závažné nedostatky. Správci daně, jehož postup žalovaný aproboval, se tak nepodařilo prokázat, že se sjednané ceny lišily od řádně stanovené běžné ceny, a proto nemohlo v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu přejít důkazní břemeno na žalobce. Správce daně dle žalobce při zpracování srovnávací analýzy neprovedl řádně kvantitativní a kvalitativní analýzu vzorku, v důsledku čehož **byl vzorek společností vybraných ke srovnání zcela nevhodný.** Žalovaný např. bez řádného odůvodnění vyloučil společnosti se zápornou rentabilitou, srovnával subjekty s odlišnými předměty činnosti (**nebyla vybrána ani jedna obchodní společnost, která by se zabývala výlučně výrobou sněhových řetězů jako žalobce apod.**), nepřihlédl k ekonomickému cyklu (krize), k výkyvům počasí (teplé zimy) a ani k vývoji kurzu EUR/Kč. **Tím, že správce daně nerespektoval požadavek srovnatelnosti, došlo k výraznému zkreslení výsledného intervalu hodnot rentability nákladů dosahovaného vybranými společnostmi.** Následně vypočtená „tržně obvyklá cena“ je proto nerealná (**byla stanovena na základě subjektivně připravené srovnávací analýzy**), žalovaný ve skutečnosti po žalobci požaduje, aby navyšoval ceny v rozporu s možnostmi trhu. Tento závěr žalobce ostatně podporuje i posudek znalce Š., který však žalovaný pro jeho údajné vady neakceptoval a řízení tak zatížil vadou.

Žalobce dále žalovanému vytknul, že žalovaný nesprávně považoval žalobce za tzv. smluvního výrobce, ačkoliv ze žalobcem předložené funkční a rizikové analýzy je zřejmé, že je výrobcem plnohodnotným.

Konečně žalovaný dle žalobce nereagoval na jeho četné dílčí námitky, v důsledku čehož je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že při dokazování postupoval v souladu s právními předpisy a judikaturou Nejvyššího správního soudu, na žalovaného nezákonně nepřenesl důkazní břemeno, pouze požadoval doložení metody stanovení převodních cen. To však žalobce neučinil. Referenční cena byla stanovena na základě „druhé srovnávací analýzy“, opakovaným určením referenční ceny však nedošlo k zásahu do práv žalobce. Jelikož se žalobci, kterého žalovaný nadále považuje za smluvního (tedy nikoli plnohodnotného) výrobce, nepodařilo uspokojivě vysvětlit rozdíl v cenách (rozdíl mezi sjednanou a cenou a stanovené obvyklou cenou) a jelikož neprokázal dodržení principu tržního odstupu při stanovení prodejních cen u svých výrobků dodávaných PWS, důvodně správce upravil základ daně o zjištěný rozdíl mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

Pokud jde o posudek znalce Š., žalovaný setrval na tom, že závěry znalce jsou nepřezkoumatelné. Naopak žalované rozhodnutí je dle žalovaného srozumitelné a řádně odůvodněné. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III.

Posouzení věci krajským soudem

Vzhledem k tomu, že žaloba byla mimořádně rozsáhlá a obdobně rozsáhlá byla též vyjádření žalovaného, krajský soud nejprve připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce 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 námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí** (tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní

soud – viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9, bod 37 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108, bod 12 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012 – 161, či odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014 – 55). 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. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a desítky dalších rozhodnutí Ústavního soudu dostupná na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, odstavec 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, odstavec 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, odstavec 17, popř. rozsudky ve věcech sp. zn. 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypovídá (srov. např. odstavec 24. nálezu 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. Z výše uvedených důvodů **krajský soud nebude na košatou a obsáhlou žalobu (žaloba čítala 48 stran) reagovat stejně košatým a obsáhlým rozsudkem** (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, či rozsudek téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, bod 19). **Výše uvedené lze též považovat za odpověď na výtky žalobce, že v odůvodnění žalovaného rozhodnutí nenalezl odpovědi na všechny jeho dílčí argumenty.**

Pokud jde o § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, Nejvyšší správní soud setrvale judikuje (z poslední doby srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 100/2014 – 33, bod 17), že **aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů probíhá ve třech krocích. Správce daně musí prokázat, že předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami, že se sjednaná cena lišila od řádně stanovené běžné ceny, a poté přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který má možnost vysvětlit rozdíl v cenách** (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 – 27, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 – 31, ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012 – 52, nebo ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31). **Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81). **Ke zjišťování obvyklé ceny se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 11. února 2004, č. j. 7 A 72/2011 – 53 (č. 576/2005 Sb. NSS): „Není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. [...] Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní**

*orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, [Nejvyššímu správnímu soudu] nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato **kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.***“ Ve své pozdější judikatuře, např. v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, Nejvyšší správní soud upřesnil, že „*referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je 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. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).*“

Ve vztahu k povinnostem daňového subjektu je judikováno, že aby byly důvody rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou tržní dle § 23 odst. 7 ZDP uspokojivě doloženy, musí daňový subjekt tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31). Takovými důvody budou zpravidla objektivní skutečnosti, které předmětnou transakci odlišují od běžných transakcí téhož druhu, nikoliv důvody subjektivní povahy. Důvody subjektivní povahy v podobě zájmu dotčených subjektů na daňové optimalizaci či maximalizaci společných výnosů spojených osob nelze považovat za uspokojivé doložení rozdílu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu. 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. **Pouze takové důvody, které by bylo lze uplatnit i v případě právního jednání mezi nezávislými subjekty, lze považovat za uspokojivé doložení ve smyslu zákona o daních z příjmu** (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2015, č. j. 6 Afs 176/2014 – 24). Např. v odůvodnění rozsudku ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012 – 52, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*z pohledu soukromého práva (a zejména zásady autonomie vůle) nic nezakazuje, aby podnikatel při kalkulaci ceny stanovil takovou faktickou marži, že z podstatné části bude kryt ztráty prodávajícího vyplývající z jeho neuspokojivého hospodaření. Nicméně v rovině daňového práva nelze tento stav mezi dvěma spojenými osobami tolerovat. [...] [O]bchodním vztahům mezi nezávislými osobami [...] rozhodně neodpovídá situace, kdy do ceny je kalkulován rovněž příspěvek na krytí ztráty*

prodávajícího. [...] [Z]apočtení podílu na ztrátě [spojené osoby] do ceny surovin je projevem solidarity stěžovatelky jakožto dceřiné společnosti. Solidarita kupujícího s nepříznivou hospodářskou situací prodávajícího by ovšem neměla při sjednávání kupní ceny surovin mezi nezávislými osobami žádné místo.“

V daném případě není pochyb o tom, že předmětné transakce proběhly mezi spojenými osobami (ani účastníci řízení tuto skutečnost nepovažovali za spornou).

Za účelem zodpovězení otázky, zda se podmínky transakcí mezi žalobcem a jeho mateřskou společností (PWS) lišily od podmínek, které by byly dohodnuty v rámci srovnatelných nezávislých transakcí, správce daně (mimo jiné) zpracoval celkem dvě srovnávací analýzy (prostřednictvím databáze Amadeus), přičemž při svém rozhodování pak vycházel z analýzy druhé. **Při jejím zpracování se však dle názoru krajského soudu dopustil chyb, které mu byly žalobcem důvodně vytýkány, a to chyb následujících** (následující úvahy krajského soudu jsou inspirovány závěry znalce /znaleckého ústavu Euro – Trend, s. r. o., kterého soud na návrh účastníků ustanovil):

Předně správce daně omezil výběr kritériem omezení obratu na rozpětí 30 až 680 mil. Kč v posledním dostupném roce (last available year), aniž by však zdůvodnil, proč tak učinil, když žalobce v roce 2008 dosáhl obratu ve výši 159 mil. Kč. Obecně nelze mít námitky pro omezení hledaného vzorku srovnatelných společností pomocí tohoto kritéria, ovšem takovéto omezení by mělo vést k získání srovnatelných výsledků (jak bude ještě rozvedeno níže), nikoliv výsledků nesrovnatelných. **Dále správce daně použil toto kritérium ve vztahu k datům z posledního dostupného roku (last available year), což v daném případě odpovídalo některému z roků 2009, 2010, 2011 a 2012,** podle toho, který rok byl s ohledem na použitou verzi databáze, u té které konkrétní společnosti uveden jako poslední dostupný. Databáze Amadeus uvádí data z posledního dostupného roku vždy ve vazbě na použitou verzi této databáze. Žalovaný uvedl, že správce daně použil verzi z 1. července 2013 (1. Jul 2013). **Uvedeným postupem však došlo k tomu, že do výběru byly zahrnuty společnosti s nesrovnatelným objemem výše obratu ve sledovaném roce 2008,** např. společnost uvedená v tabulce v příloze výzvy ze dne 23. 9. 2013, č. j. 1260073/13/2809-05402-602572 (dále též „výzva“), dosáhla v roce 2008 obrat ve výši téměř 900 mil. Kč (šestinásobek obratu žalobce), což nelze považovat za srovnatelné.

Dále správce daně vyloučil všechny subjekty se zápornou rentabilitou kapitálu. Takovýto postup nelze akceptovat, neboť smyslem vyhledávací strategie není předjímání výsledku, ale hledání „obvyklostí“ na trhu. Vyloučením společností se zápornou rentabilitou správce daně předjímá, že takto se na trhu nezávislé společnosti nechovají. Pokud by tomu tak bylo, pak by žádná z nezávislých společností takový výsledek nevykázala (což se ale nestalo). Obecně by měly být použity všechny relevantní informace a nemělo by existovat žádné nezvratné pravidlo o zahrnutí či vyloučení ztrátových srovnatelných údajů. **Status srovnatelného údaje by měly určovat skutečnosti a okolnosti týkající se předmětné společnosti, nikoliv její finanční výsledky.** Správcem daně zvolený postup je ostatně i v rozporu se Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále též „Směrnice OECD“; k tomu srov. též http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled_srovnatelnosti_a_ziskovych_metod.pdf), dle které (srov. odstavec 3. 65) by měly ztrátové nezávislé transakce spustit další šetření, aby bylo možné určit, zda mohou být použity jako srovnatelné či nikoliv. Okolnosti, za kterých by měly být ztrátové

transakce/podniky vyloučeny ze seznamu srovnatelných údajů, zahrnují případy, kdy ztráty neodrážejí běžné podnikatelské podmínky nebo kdy ztráty třetích stran odrážejí úroveň rizika, která není srovnatelná s úrovní rizika daňového poplatníka v rámci jeho řízených transakcí. Ztrátové srovnatelné údaje, které vyhovují srovnávací analýze, by neměly být vyloučeny pouze z toho důvodu, že vykazují ztrátu. Dále by transakční ziskové metody (správce daně použil transakční metodu čistého rozpětí) v žádném případě neměly být používány tam, kde by vedly k zatěžování podniků nadměrnými daněmi především z toho důvodu, že realizují nižší než průměrné zisky, ani tam, kde by vedly k nedostatečnému zdanění podniků, které realizují vyšší než průměrné zisky. V rámci principu tržního odstupu neexistuje žádná omluva pro uvalení dodatečných daní na podniky, které jsou méně úspěšné než průměrný podnik, ani pro nedostatečné zdanění podniků, které jsou naopak nadprůměrně úspěšné, když lze jejich úspěch či neúspěch přisoudit obchodním faktorům (odstavec 2.7).

V rámci analýzy provedené správcem daně byly dále uváděny údaje, které nejsou prima vista relevantní a naopak zde chybí údaje, z nichž správce daně při svých výpočtech vycházel. Např. kritérium počet zaměstnanců v posledním dostupném roce (last available year) – tímto způsobem byly v daném případě získány údaje o počtu zaměstnanců v některém z let 2009, 2010, 2011 a 2012, což není relevantní. Naopak chybí srovnatelnost v roce 2008. Obdobně údaje o výši obrátu (Operating revenue) a provozního výsledku hospodaření (Operating P/L = EBIT) za rok 2009 nejsou pro provedenou analýzu relevantní, naopak opět chybí údaje za období, z nichž správce daně při výpočtech vycházel, tzn. za roky 2004 až 2006. Stejně tak údaje o rentabilitě nákladů za 3 roky od posledního známého roku (Last available year) - byly získány informace o průměrné rentabilitě za roky, které následovaly po kontrolovaném roce 2008.

V neposlední řadě je třeba upozornit na skutečnost, že správce daně (jak plyne z výzvy i ze strany 14 žalovaného rozhodnutí) ze souboru vyloučil celkem 7 společností pro nedostatek srovnatelných dat, ze spisu však nelze zjistit, o jaké konkrétní společnosti se jednalo.

Vedle shora popsané (vadně) provedené kvantitativní analýzy měl však správce daně provést i tzv. kvalitativní analýzu, pomocí které by ze srovnávacího vzorku vyloučil ty společnosti, které nejsou pro srovnání vhodné, neboť vykazují nízkou míru srovnatelnosti.¹ To ovšem správce daně neučinil, jak plyne např. ze strany 7 výzvy, kde je uvedeno, že „v rámci srovnávací analýzy byl proveden výpočet kvartilů dlouhodobě dosahované rentability nákladů,“ ovšem například u společnosti s pořadovým číslem 14. se jedná o rentabilitu dosahovanou pouze v roce 2008, neboť za předchozí rok 2007 nejsou údaje z databáze známy. V případě, že by správce daně (či následně žalovaný) podrobil vzorek nalezených společností kvalitativnímu posouzení, musel by tuto společnost ze srovnání vyloučit, neboť neodpovídá požadavkům na srovnávaný vzorek, které si sám správce daně

¹ Směrnice OECD klade značný důraz na srovnatelnost nalezených údajů (viz zejména bod 3.47, 1. 35, 1. 36 atd.). Aplikace principu tržního odstupu je, jak již bylo výše uvedeno, založena na srovnání podmínek řízené transakce s podmínkami transakcí mezi nezávislými podniky. Aby taková srovnání byla užitečná, musí být ekonomicky relevantní charakteristiky srovnávaných situací dostatečně srovnatelné. Být srovnatelný znamená, že žádný z rozdílů (pokud nějaké existují) mezi srovnávanými situacemi by nemohl závažně ovlivnit podmínku, která je v metodologii prověřována (např. cenu nebo rozpětí), nebo že mohou být učiněny přiměřeně přesné úpravy, aby byly vyloučeny dopady takových rozdílů (srov. odstavce 1.33 a 1.36 Směrnice OECD).

stanovil (určil, že bude vycházet z průměrných hodnot za posledních pět let). Obdobně v tabulce uvedené v příloze č. 2 výzvy u žádné ze srovnávaných společností nelze nalézt minimální hodnotu průměrné rentability ve výši 0,47 %, na níž se správce daně ve výzvě na str. 7 (text i graf) odkazoval.

Z uvedeného též plyne, že **se správce daně vůbec u vybraného vzorku nezabýval například otázkou ekonomických okolností** (viz odstavec 1.36 Směrnice OECD), které na jednotlivé společnosti působily, tzn. nezabýval se tím, zda a jakým způsobem výsledky ovlivnila např. **hospodářská krize** (správce daně vycházel z průměrných hodnot za 5 let, tzn. za roky 2004 - 2008, tzn. za období, kdy celosvětové hospodářství dosahovalo velmi pozitivních výsledků a bývá označováno za „předkrizové“). **Obdobně správce daně nepřihlédl k dalším ekonomickým okolnostem, za které je v daném případě možno považovat závislost na vývoji počasí. Přitom existence cyklu (hospodářského, podnikatelského nebo výrobního) je jednou z ekonomických okolností, které ovlivňují srovnatelnost** (viz odstavec 1.56. Směrnice OECD). Je tedy nezbytné se zabývat tím, zda nezávislý podnik, který se účastnil srovnatelné transakce, postihly srovnatelné ekonomické podmínky srovnatelně, nebo zda odlišné podmínky v dřívějším roce podstatně ovlivnily jeho cenu či zisk, díky čemuž neměl být tento podnik pro účely srovnání použit (srov. odstavec 1.56 Směrnice OECD). **Lze namítnout, že potenciální nepřesnosti vyplývající z výše uvedených faktorů mohou být reflektovány ve velikosti tržního rozpětí. Použití rozpětí může do určité míry zmírnit úroveň nepřesnosti, ale nemusí zohlednit situace, kdy se zisky daňového poplatníka zvyšují či snižují v důsledku faktoru jedinečného pro daného daňového poplatníka.** V takovém případě nemusí rozpětí zahrnovat body představující zisky nezávislých podniků, které jsou obdobným způsobem ovlivněny určitým jedinečným faktorem. Užití rozpětí proto nemusí vždy vyřešit výše uvedené problémy (odstavec 2.73 Směrnice OECD).

Na tomto místě je třeba též poznamenat, že ačkoliv správce daně, žalovaný i žalobce považovali za důležité to, zda je žalobce smluvním nebo plnohodnotným výrobcem, při zpracování srovnávací analýzy správce daně závěry funkční analýzy nerespektoval. Pokud totiž správce daně došel k závěru, že žalobce ve vztahu k mateřské společnosti plní pouze roli smluvního výrobce, měl v rámci srovnávací analýzy porovnávat žalobce s ostatními výrobci na trhu, kteří rovněž plní funkci pouze smluvního výrobce (srov. – mutatis mutandis - rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 95/2012-47). V této souvislosti je možno zmínit, že se soudem ustanovený znalec pokusil pomocí transakční metody čistého rozpětí porovnat čistou ziskovou marži (EBIT margin) společnosti žalobce ve výši -22,02% (zdroj: databáze Amadeus), kterou žalobce dosahoval v roce 2008 na prodeji sněhových řetězů mateřské společnosti PWS, s čistými ziskovými maržemi dosahovanými na trhu společnostmi s obdobným výrobním zaměřením. Pro porovnání využil znalec informace z databáze Amadeus, verze č. 250, aktualizace z měsíce července 2015. Znalec pro porovnání vycházel pouze z dat za rok 2008, a to především z důvodu, že v roce 2008 se již mohla projevit hospodářská krize a porovnáním za minulá období by mohlo dojít ke zkreslení porovnávaného vzorku, kdy se v hospodářských výsledcích společností odrážel stav hospodářského růstu. Pro nalezení srovnatelných společností provedl znalec kvantitativní analýzu (výběr na základě zvolených kritérií), ze které získal vzorek 176 společností. U těchto společností provedl znalec kvalitativní analýzu, kdy pomocí konkrétních údajů dostupných k jednotlivých společnostem vyřadil ty, které nemají dostatek finančních dat pro zjištění čisté

ziskové marže, dále ty, které svým podnikatelským zaměřením či charakterem podnikatelského prostředí neodpovídají předmětu činnosti porovnávané společnosti a konečně i ty, u nichž nejsou dostupné žádné podrobnější informace. Na základě takto provedené analýzy znalec dospěl k závěru, že vybraný vzorek vykazuje velkou míru nesrovnatelnosti, neboť obsahuje společnosti vykonávající odlišný charakter podnikatelské činnosti. **Jednalo se sice o společnosti zařazené do stejné odvětvové klasifikace jako společnost žalobce, ovšem v rámci tohoto odvětví působí i společnosti, které nejsou, podle názoru znalce svým zaměřením se společností žalobce srovnatelné (v seznamu nalezených společností se vyskytují např. společnosti vyrábějící ploty, vrata, drátěné koše do lednic a mrazáků, atp.). Společnosti zařazené do tohoto vzorku rovněž nejsou vystaveny riziku poklesu poptávky z důvodu výrazného výkyvu počasí, jako je tomu v případě žalobce. V rámci vybraného vzorku společností byla znalcem identifikována pouze jedna, která se podle dostupných informací uvedených na jejích internetových stránkách (aktuálně k datu zpracování znaleckého posudku) částečně zabývá výrobou a distribucí sněhových řetězů pro nákladní a osobní automobily. Jedná se o španělskou společnost COMERCIAL JOPE SL, která se kromě této činnosti zabývá výrobou dalšího příslušenství pro automobily (střešní nosiče, startovací kabely). Z dostupných údajů není ale zřejmé, jakou část sněhových řetězů (společnost nabízí celkem 4 typy sněhových řetězů, z toho pouze jeden pro osobní automobily) vyrábí a jakou pouze předprodává. Z údajů v databázi Amadeus není dále možné zjistit, jaké výnosy a jaké náklady jsou generovány výrobou dalšího příslušenství pro automobily, která nepodléhá vlivu počasí. Na základě této skutečnosti znalec nepovažoval za vhodné použít tuto společnost pro srovnání. Rovněž se jedná o menší společnost, která v roce 2008 měla pouze 10 zaměstnanců a vykázala celkový obrát ve výši cca 1 mil. EUR (společnost žalobce měla v roce 2008 celkem 107 zaměstnanců a obrát ve výši cca 5,26 mil. EUR). Znalec nepovažoval za vhodné srovnání pouze s jedinou vybranou společností, která navíc vykazovala výrazné prvky odlišnosti. Znalec proto dospěl k závěru, že v případě, kdy se na jedné ze stran transakce vyskytuje významné omezení ve srovnatelnosti z důvodu jejího specifického zaměření (konkrétně závislost na počasí), je vhodnější testovat tu stranu transakce, která má lepší předpoklady pro nalezení srovnatelných údajů. Znalec proto přistoupil k testování hrubé a čisté ziskové marže distributora - PWS.**

Všechny výše uvedené skutečnosti svědčí o tom, že námitky žalobce směřující proti srovnávací analýze správce daně jsou důvodné. Jelikož srovnávací analýza byla podkladem pro další úvahy správce daně i žalovaného, je vzhledem k vadám této analýzy zřejmé, že závěry správce daně a žalovaného (založené na srovnávací analýze) nemohou obstát. Již z tohoto důvodu bylo nezbytné žalobou napadené rozhodnutí zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Pro úplnost je možno na tomto místě dodat, že soudem ustanovený znalec provedl (v souladu s požadavky účastníků) vlastní srovnávací analýzu a došel k závěru, že se hrubá zisková marže dosahovaná PWS na prodeji sněhových řetězů dodávaných žalobcem v roce 2008 pohybovala v nalezeném rozpětí, přestože PWS vykonávala některé další funkce nad rámec funkcí obvykle vykonávaných distributory na trhu (reklamace zboží na vlastní náklady, výzkum a vývoj). Čistá zisková marže PWS se pak pohybovala pod nalezeným rozpětím. Mateřská společnost žalobce (PWS) tak dosahovala v uvedeném roce nižší čisté ziskové marže, než srovnávané společnosti. Dle znalce tak hrubá zisková marže PWS v roce 2008 odpovídá maržím dosahovaným na trhu nezávislými společnostmi. Ceny

sjednané mezi osobami spojenými lze tedy dle znalce považovat za ceny obvyklé a splňují tak princip tržního odstupu (viz strany 18 až 21 posudku).

Krajský se neztotožnil ani se závěrem správce daně a žalovaného, že žalovaný nedoložil metodu stanovení převodních cen. Z údajů ve spise je dle názoru krajského soudu (korespondujícího se závěry znalce) patrné, že pro stanovení převodních cen mezi žalobcem a PWS byla použita kombinace dvou tradičních transakčních metod doporučených Směrnicí OECD. Výrobce použil při vyjednávání o ceně konkrétních výrobků přístup odpovídající metodě nákladů a přírážky, neboť se snažil v rámci vyjednávání hájit určitou pro něj přijatelnou výši požadované přírážky účtované k nákladům. Naproti tomu distributor, tzn. PWS, uplatnil při vyjednávání metodu ceny při opětovném prodeji, neboť se snažil při vyjednávání získat cenu za výrobky, která bude konkurenceschopná na trhu a současně bude umožňovat realizaci přiměřeného zisku, odpovídajícího funkcím a rizikům, které jako plnohodnotný distributor vykonává. Z vyjádření žalobce založeného ve spise je patrné, že tento postup je aplikován i s ostatními odběrateli, tzn. jak s ostatními spojenými distributory, tak s nespojenými odběrateli. Toto vyjádření správce daně nerozporoval.

Samotná převodní cena účtovaná mezi žalobcem a PWS v roce 2008 pak vyplývá z faktur vystavených žalobcem pro PWS za odebrané zboží, a z cen, kterými byly jednotlivé položky oceněny v rámci vnitropodnikového účetnictví.

Je pravdou, že v rámci transakcí mezi žalobcem a PWS nebyly sjednány ceny za jednotlivé typy sněhových řetězů jednoduchým způsobem. Tzn. například pomocí metody nákladů přírážky nebyla aplikována jednotná přírážka ve výši X % na celou výrobu. Nebo pomocí metody ceny při opětovném prodeji nebyla stanovena jedna zisková marže pro distributora, ale podle údajů ve spise (viz korespondence mezi jednatelem žalobce a odběratele zmíněná v bodu 1.1 odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 20652/13/2809-24802-604349) docházelo k vyjednávání o ceně u každého typu sněhového řetězu zvlášť a k uplatňování výše uvedeného postupu každé ze smluvních stran současně. Tzn. z pozice výrobce byla aplikována metoda nákladů a přírážky a z pozice distributora byla aplikována metoda ceny při opětovném prodeji. Tento způsob vyjednávání o ceně však není na trhu neobvyklý, marže se většinou liší podle typu výrobku, kvality, rozpoznávání značky atd. Ke shodným závěrům dospěl i soudem ustanovený znalec (viz stranu 18 znaleckého posudku).

K tomu, zda žalobce byl smluvním či plnohodnotným výrobcem krajský soud uvádí, že nezpochybňuje význam rizikových a funkčních analýz zpracovaných žalobcem i žalovaným (správcem daně), nicméně je třeba si uvědomit, že rozdělení funkcí a rizik mezi smluvního a plnohodnotného výrobce tak, jak je popisuje odborná literatura, je modelové. Jde o jakési „mezí hodnoty“, mezi kterými se pohybují skutečné vazby na trhu. Je obvyklé, že v obchodních podmínkách v rámci skupin spojených osob dochází k přesunu jednotlivých funkcí a rizik podle toho, jak mají tyto skupiny nastaveny vlastní obchodní politiku. **Spolehlivější je dle názoru krajského soudu analyzovat chování subjektů, neboť „chování stran by se mělo obecně brát jako nejlepší důkaz potvrzující skutečné rozložení rizik“** (odstavec 1.48 Směrnice OECD).

Z výše uvedených důvodů soudem ustanovený znalec analyzoval vývoj zisku žalobce v dlouhodobém časovém horizontu, neboť pokud by žalobce byl omezen v generování svých zisků, jak tvrdí žalovaný, potom by při rostoucí výrobě nevykázal jeho rostoucí trend (pokud

by měl žalobce postavení smluvního výrobce, jak prosazuje žalovaný, pak by zisková marže měla charakter přímky, byla by v podstatě konstantní). **Znalec však zjistil, že zisk před zdaněním a zisková marže na úrovni provozního zisku (EBIT margin) žalobce v podstatě kopírují vývoj jejího obratu (viz grafy na straně 15 znaleckého posudku), což rovněž svědčí o naplnění předpokladu, že ziskovost žalobce není a nebyla ze strany mateřské společnosti ovlivňována. Tento závěr znalce přitom nebyl žalovaným rozporován** (viz vyjádření žalovaného ke znaleckému posudku na listech číslo 237 až 241 soudního spisu). Pro úplnost lze uvést, že žalovaný argumentoval, že v případě generování ztráty celou skupinou by měla nést větší podíl na ztrátě mateřská společnost PWS, tedy distributor. Tento argument odpovídá použití jedné z transakčních metod doporučených Směrnicí OECD - metodě rozdělení zisku. Tu však žalovaný neužil, neprovedl a nepředložil detailní analýzu, která by jeho požadavek ospravedlňovala.

Jde-li o posudek znalce M. Š., soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného (správce daně), že některé klíčové závěry znalce nejsou přezkoumatelné. Konkrétně v kapitole 2.3.1 posudku je uvedeno, že *„je obvyklé, že u běžných, zavedených a osvědčených výrobků, které evropské průmyslové společnosti expedují, musí dosahovat obvyklou ziskovou marži v rozmezí 5 až 30%.“* Není však zřejmé, z jakého zdroje znalec M. Š. tuto informaci čerpal a o jakou marži se vlastně jedná, zda o hrubou či čistou. Dále je v kapitole 2.3.1 uvedeno, že *„lze na základě předaných podkladů, rozpětí obvyklé ziskové marže odvodit ve výši 8 až 11%“*. Opět není zřejmé, jak k těmto údajům znalec M. Š. dospěl. Obdobně (viz kapitolu 2.3.3.1) není jasné, jakým způsobem došel znalec M. Š. k výpočtu koeficientu prodejnosti aplikovaného společností Řetězárna Česká Třebová, s.r.o. (žalobce), ve výši 2,5, ani jak dospěl k závěru, že rozdíly cen dodavatelských výrazně neovlivní velikoobchodního odběratele. U nabídek čínských výrobců uvedených v příloze č. 1 předmětného posudku není uvedeno, s jakým konkrétním typem vyráběným společností Řetězárna Česká Třebová, s.r.o., jsou srovnatelné. Současně zde není proveden přepočít z USD na EUR, není uvedeno, zda se znalec M. Š. zabýval otázkou dodacích podmínek (mají vliv na cenu). Neodůvodněn (není patrné, na základě jakých nabídek a poptávek znalec formuloval uvedený závěr) zůstal i závěr znalce M. Š., že *„podmínek běžného trhu nemohlo být dosaženo, protože trh je poměrně zúžen. Přesto, protože ve své podstatě byly ceny stanoveny na základě nabídky a poptávky, lze uvažovat, že uvedené ceny, nejenom vybraných položek sněhových řetězů, byly stanoveny v souladu s daným postupem, jako ceny obvyklé ...“* (kapitola 2.3.7). Posudek obsahuje i rozporná tvrzení. Např. v kapitole 0.3 je uvedeno, že *„výsledkem ocenění v tomto posudku pak je cena obvyklá, avšak nikoliv ve smyslu uvedené definice Zákona 151/1997 Sb.“* Přesto znalec M. Š. v kapitole 2.3.7. uvádí, že *„uvedené ceny, nejenom vybraných položek sněhových řetězů, byly stanoveny v souladu s daným postupem, jako ceny obvyklé, bez vlivu na osobní vztahy – viz Základní definice podle Zákona 151/1997 Sb. §2“*. V podrobnostech lze odkázat na vyjádření soudem ustanoveného znalce k posudku M. Š. (strany 27 a 28 posudku).

IV.

Závěr a náklady řízení

Lze tedy uzavřít, že žaloba byla důvodná, a proto soud žalované rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vady řízení zrušil (výrok I). Současně úspěšnému žalobci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) priznal vůči žalovanému právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení (výrok II) tvořených:

- a) odměnou advokáta za 6 úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast na jednání před soudem dne 6. 5. 2015 trvajícím 4 hodiny, účast na jednání před soudem dne 9. 3. 2016 od 9.00 hod. do 11.13 hod. /§11 vyhl. č. 177/1996 Sb./) dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši **18.600,-- Kč** (6 x 3.100,-- Kč; repliku soud výslovně nežádal /viz list číslo 165 soudního spisu/, a proto náklady spojené s jejím sepisem nelze považovat za důvodně vynaložené náklady; taktéž soud nežádal reakci žalobce na vyjádření žalovaného ke znaleckému posudku /v té ostatně nebylo uvedeno nic nového/, a proto ani náklady se sepisem této repliky nelze hodnotit jako důvodně vynaložené),
- b) paušální náhradou hotových výdajů advokáta za 6 úkonů právní služby po 300,-- Kč ve výši **1.800,-- Kč** (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast na jednání před soudem dne 6. 5. 2015 trvajícím 4 hodiny, účast na jednání před soudem dne 9. 3. 2016 od 9.00 hod. do 11.13 hod. /§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb./),
- c) náhradou cestovních výdajů (§ 13 odst. 1, 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) za dvě cesty z Prahy do Pardubic a zpět osobním automobilem ve výši 3.157,--Kč, náhradou za promeškaný čas (cesta z Prahy do Pardubic a zpět) za 8 půlhodin po 100 Kč (§ 14 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.); celkem činí cestovní náhrady a náhrada za promeškaný čas 3.957 (3 157 + 800),
- d) daní z přidané hodnoty ve výši 21 % DPH (5.115,-- Kč), neboť advokát žalobce je plátcem této daně (§§ 57 odst. 2 s. ř. s.),
- e) náhradou zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000,-- Kč.

Celkové náklady řízení tedy činí 32.472,-- Kč.

Platební místo („k rukám zástupce žalobce“) bylo určeno v souladu s § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., přiměřená **lhůta ke splnění povinnosti** uložené výrokem II pak v souladu s § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s 64 s. ř. s.

O odměně soudem ustanoveného znalce rozhodne soud samostatným usnesením.

Na tomto místě je vhodné pro úplnost dodat, že dle § 60 odst. 4 s. ř. s. má stát proti neúspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení, které platil, není-li tento účastník osvobozen od soudních poplatků. Pokud stát určité náklady v soudním řízení vynaložil, musí soud rozhodnout o tom, zda a v jaké výši přísluší státu náhrada a kdo tuto náhradu zaplatí. K náhradě nákladů státu bude zásadně povinen neúspěšný účastník řízení. **Předpokladem pro to, aby mohly být tyto náklady státu nahrazeny, je skutečnost, že neúspěšný účastník řízení není osvobozen od soudních poplatků** (§ 11 odst. 2 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, § 1 vyhlášky č. 72/1993 Sb., o osvobození na úseku soudních poplatků, a § 36 odst. 3 s. ř. s.). **Žalovaný správní orgán však osvobozen od soudních poplatků je** (srov. § 11 odst. 2 písm. a/ zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, a stanovisko občanskoprávního kolegia a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 4. 7. 1996, Cpjn 68/95 a Opjn 1/95, uveřejněném ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod číslem 49, sešit 8, ročník 1996, jakož i stanovisko občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu České republiky ze dne 11. 11. 2010, Cpjn 204/2010, či rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Ans 4/2013 - 44), **a proto mu nebylo možno uložit povinnost k náhradě nákladů státu** (na rozdíl od občanského soudního řízení /k tomu srov. odlišné znění § 148 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb. a usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 12. 2. 2003, sp. zn. 35 Co 40/2003, publikované pod R 73/2004/).

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Jen proti výroku o nákladech řízení není kasační stížnost přípustná.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

V Pardubicích dne 16. března 2016

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Michaela Jiroutová