



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Elektromodul s.r.o.**, IČ 611 69 081, se sídlem Školní 521, Toužim, *zastoupeného Mgr. Monikou Deislerovou Wetzlerovou, advokátkou advokátní kanceláře Saxinger, Chalupsky & Partner v.o.s., se sídlem B. Smetany 2, Plzeň*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 5. 2014, čj. 12941/14/5000-14201-706012, a ze dne 26. 5. 2014, čj. 12958/14/5000-14201-706012,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobci byla za zdaňovací období roku 2008 doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 18.748.853,- Kč a současně mu byl sdělen vznik povinnosti uhradit penále ve výši 937.442,- Kč (platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Karlovarský kraj dne 15. 8. 2013 pod čj. 680763/13/2401-24803-402529 ve spojení

s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 5. 2014, čj. 12941/14/5000-14201-706012).

Žalobci byla za zdaňovací období roku 2009 doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 2.971.400,- Kč (platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Karlovarský kraj dne 15. 8. 2013 pod čj. 680942/13/2401-24803-402529 ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 5. 2014, čj. 12958/14/5000-14201-706012).

Daň z příjmů právnických osob byla v rozhodných obdobích upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro roky 2008 a 2009 (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“, „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

V daném případě byl základ daně žalobce upraven o zjištěný rozdíl mezi běžnou cenou a cenou sjednanou mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

II. Řízení před správními orgány

Dne 17. 10. 2011 zahájil Finanční úřad v Karlových Varech u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. V průběhu této daňové kontroly Finanční úřad v Karlových Varech vyzýval žalobce podle § 92 odst. 4 v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu dne 9. 2. 2012 pod čj. 5159/12/128932401024, dne 16. 5. 2012 pod čj. 114667/12/128932401024, dne 22. 6. 2012 pod čj. 171169/12/128932401024 a dne 18. 9. 2012 pod čj. 254187/12/128932401024. Na tyto výzvy daňový subjekt reagoval zejména podáním datovaným a došlým správci daně dne 12. 3. 2012, podáním datovaným a došlým správci daně dne 15. 3. 2012, podáním datovaným dne 30. 5. 2012 a došlým správci daně dne 1. 6. 2012 a podáním datovaným a došlým správci daně dne 4. 10. 2012. Dne 7. 8. 2012 správce daně na návrh daňového subjektu vyslechl jako svědka Ing. M.G. (protokol čj. 220249/12/128932401024).

Dne 16. 11. 2012 zaslal Finanční úřad v Karlových Varech daňovému subjektu výsledek kontrolního zjištění čj. 289540/12/128932401356, daňový subjekt se k výsledkům tohoto kontrolního zjištění písemně vyjádřil podáním datovaným a došlým správci daně dne 3. 12. 2012. Dne 12. 4. 2013 zaslal Finanční úřad pro Karlovarský kraj daňovému subjektu výsledek kontrolního zjištění čj. 291700/13/2401-05402-401024, daňový subjekt se k výsledkům tohoto dalšího kontrolního zjištění písemně vyjádřil podáním datovaným a došlým správci daně dne 17. 5. 2013. O provedené daňové kontrole sepsal Finanční úřad pro Karlovarský kraj zprávu čj. 445508/13/2401-05402-401356 (projednána a podepsána dne 7. 8. 2013).

Na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 7. 8. 2013, čj. 445508/13/2401-05402-401356, Finanční úřad pro Karlovarský kraj žalobci 1. dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 8. 2013, čj. 680763/13/2401-24803-402529, za zdaňovací období roku 2008 doměřil daň z příjmů právnických osob v částce 22.470,- Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 19.727.076,- Kč a vyčíslil zákonnou povinnost uhradit penále a 2. dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 8. 2013, čj. 680942/13/2401-24803-402529, za zdaňovací období roku 2009 doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 3.167.000,- Kč a vyčíslil zákonnou povinnost uhradit penále. Proti každému z těchto dvou

dodatečných platebních výměrů podal žalobce odvolání datované dne 13. 9. 2013 a doručené správci daně dne 16. 9. 2013. Rozhodnutím ze dne 26. 5. 2014, čj. 12941/14/5000-14201-706012, Odvolací finanční ředitelství změnilo dodatečný platební výměr ze dne 15. 8. 2013, čj. 680763/13/2401-24803-402529, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob se mění z částky 22.470,- Kč na částku 0,- Kč a doměřuje se daňová ztráta nižší o částku 18.748.853,- Kč a současně se mění částka penále. Rozhodnutím ze dne 26. 5. 2014, čj. 12958/14/5000-14201-706012, Odvolací finanční ředitelství změnilo dodatečný platební výměr ze dne 15. 8. 2013, čj. 680942/13/2401-24803-402529, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob se mění z částky 3.167.000,- Kč na částku 2.971.400,- Kč a současně se mění částka penále.

III. Žaloba

V žalobě žalobce namítá, že napadená rozhodnutí žalovaného, stejně jako jim předcházející platební výměry správce daně, vycházejí z nesprávného právního posouzení věci, když správní orgány nesprávně aplikovaly ustanovení právních předpisů na zjištěný skutkový stav. Správce daně při daňové kontrole došel k závěru, že žalobce dodával své výrobky spojené osobě ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Jediným odběratelem žalobce byla v roce 2008 společnost Elektrokontakt GmbH, která vlastnila podíl ve výši 7/16 na základním kapitálu žalobce. Správce daně aplikoval smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo. Z této smlouvy vyplývá, že ceny uplatňované u transakcí mezi propojenými subjekty musí být stanoveny ve stejné výši jako mezi subjekty, které nejsou propojeny, tedy na základě principu tržního odstupu. Takto stanovené ceny zajišťují správné rozdělení zisku plynoucího z transakce, která se mezi spojenými osobami uskutečnila.

Správce daně vynaložil značné úsilí, aby prokázal, že daňová ztráta vykázaná žalobcem vznikla nesprávně stanovenými cenami, resp. cenami stanovenými v rozporu s principem tržního odstupu. Správce daně nejprve zkoumal, jak žalobce stanoví ceny za výrobky dodávané jeho odběrateli, a poté zkoumal ekonomické výsledky náhodně vybraných (tzv. nezávislých) společností, konkrétně jejich tržby, provozní náklady a hospodářské výsledky. Z těchto údajů vypočetl fiktivní marži, kterou podle jeho názoru dosahovaly nezávislé společnosti. Správce daně však nezkoumal (a ani nemohl zkoumat) ceny, za které nezávislé společnosti prodávají svou produkci, protože tyto ceny nelze z veřejně přístupných zdrojů zjistit. Správce daně v podstatě došel k závěru, že pokud nezávislé společnosti vykazaly v roce 2008 lepší hospodářské výsledky než žalobce, musely mít jinak stanovené ceny než žalobce. Správce daně však neuvedl, v čem spočívá nesprávný postup při stanovení cen u žalobce. Žalovaný pak tyto nesprávné právní úvahy správce daně akceptoval, zahrnul je do napadeného rozhodnutí vztahujícího se ke zdaňovacímu období 2008. V závěru tohoto rozhodnutí žalovaný uvádí, že žalobce nedoložil rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou. Žalovaný pominul, že cena obvyklá nebyla v celém průběhu řízení před správními orgány žádným způsobem zjištěna ani stanovena.

Správní orgány přitom přehlédly výsledek svědka Ing. M.G., z jehož výpovědi vyplývá, že ceny výrobků žalobce byly v roce 2008 stejné jako v roce 2007, ale vlivem globální ekonomické krize došlo k prudkému poklesu výroby, takže výnosy z menšího počtu výrobků byly nižší a nepokryly náklady, které v řadě případů nelze omezit zdaleka tak rychle, jak rychle klesá odbýt výrobků a objem výroby. Např. náklady na mzdy zaměstnanců a na údržbu

a opravy budov a strojů a obdobné další náklady vznikají bez ohledu na objem výroby, případně je jejich pokles podstatně pomalejší než pokles objemu výroby. Ztráta žalobce v roce 2008 tedy nebyla způsobena nesprávně stanovenými cenami, ale poklesem objemu výroby.

Žalovaný na str. 7 napadeného rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období roku 2008 uvádí, že žalobce nereagoval na propad výroby v roce 2008 a převodní ceny nenavýšil. Z tohoto vyjádření je patrné, že žalovaný vychází z předpokladu, že nezávislá společnost v případě poklesu odbytu výrobků zvýší jejich ceny, aby si zachovala zisk. Žalobce se nemíní pouštět do ekonomických polemik, nicméně má za to, že takováto úvaha žalovaného nemá oporu v reálném fungování tržních vztahů.

Napadené rozhodnutí vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2009 je závislé na napadeném rozhodnutí vztahujícím se ke zdaňovacímu období roku 2008. Ve zdaňovacím období 2009 správní orgány neshledaly nesprávnost cen stanovených žalobcem za jeho výrobky. Napadené rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí správce daně vychází z toho, že daňová ztráta za rok 2008 byla stanovena nesprávně a není ji možné odečíst od daňového základu za zdaňovací období roku 2009. V případě zrušení napadeného rozhodnutí vztahujícího se ke zdaňovacímu období 2008 tento předpoklad odpadne, daňová ztráta bude uplatněna po právu a i toto napadené rozhodnutí se ukáže nezákonným.

Správní orgány uváděly při vydání rozhodnutí vztahujících se ke zdaňovacímu období 2008 argument, že propojená osoba – odběratel - přenesl na žalobce rizika spojená se snížením odbytu jeho výrobků. K tomu žalobce uvádí, že společnost Elektrokontakt GmbH vykázala v roce 2008 záporný hospodářský výsledek v hodnotě -2.752.402,52 EUR a v roce 2009 v hodnotě -722.182,55 EUR. Toto dokládá žalobce příslušnými výkazy zisku a ztrát, které si žalovaný mohl opatřit v rámci Evropské unie. Finanční řád Weiden přitom při daňové kontrole za roky 2006 - 2009 neshledal důvody pro změnu daňové povinnosti, jak vyplývá z jeho zprávy ze dne 28. 2. 2013, kterou si žalovaný rovněž mohl opatřit, neboť se jedná o dokument orgánu veřejné moci členského státu Evropské unie. Je tedy zřejmé, že společnost Elektrokontakt GmbH na žalobce rizika nepřenesla, ale snášela je sama ve větší míře než žalobce.

Žalovaný navíc při vydání rozhodnutí vztahujícího se ke zdaňovacímu období 2008 porušil ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu. V odůvodnění tohoto rozhodnutí se žádným způsobem nevypořádal s námitkou žalobce spočívající v nesprávném výběru podniků k porovnání ziskové přírážky. Žalobce namítal, že vybrané podniky mají jinou strukturu předmětu činnosti a nejsou pro srovnání vhodné. Žalovaný se s touto námitkou nevypořádal. To činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným a nezákonným.

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě písemně vyjádřilo dne 22. 10. 2014 pod čj. 28134/14/5000-14507-711535.

Žalovaný správní orgán uvedl, že žalobce vykázal v kontrolovaném zdaňovacím období daňovou ztrátu a dosažené výnosy z prodeje jeho produkce byly nižší než vykázané náklady související s výrobou výrobků prodávaných spojené osobě. Správci daně tedy vznikly

pochybnosti o tom, zda byly ceny mezi spojenými osobami stanoveny v souladu se zásadou tržního odstupu, neboť dle žalobcem předloženého důkazního prostředku, tzv. Dokumentace k zúčtovacím cenám za rok 2008 (dále jen „Dokumentace“), měly být převodní ceny stanoveny použitou metodou tak, aby pokryly náklady s připočtením ziskové přírážky. Náklady žalobce provádějícího zušlechťení ve mzdě však pokryty nebyly a nebyla sdělena ani výše ziskové přírážky, která byla při stanovení cen použita. Proto správce daně zjišťoval výši ziskové přírážky vyhledáním obdobných podniků v databázích AMADEUS a ALBERTINA, přičemž vycházel z dostupných účetních údajů v těchto databázích. Vybrány byly české daňové subjekty, které nejsou součástí žádného koncernu, čímž byla splněna podmínka nezávislosti stanovených cen, a rovněž byly vybrány společnosti s druhu činnosti, které uvádí v databázi AMADEUS i žalobce. Správce daně poté ověřil z veřejně dostupných informací v obchodním rejstříku u těchto vybraných daňových subjektů výši čisté ziskové přírážky, a tato se výrazně nelišila od přírážek uvedených v databázi AMADEUS a ALBERTINA.

Žalobce uvádí, že správní orgán prvního stupně nezkoumal ceny, za které nezávislé společnosti prodávají svou produkci. S tímto tvrzením se žalovaný neztotožňuje. Správce daně nejprve provedl výběr 20 nezávislých společností se srovnatelnými obchodními vztahy za účelem zjištění jejich marží v roce 2008, a zjistil, že nejnižší marže činila 0,82 % a nejvyšší marže 6,39 %. Po vyjádření žalobce ze dne 3. 12. 2012 správce daně provedl nový výběr srovnatelných nezávislých subjektů, a nejnižší zjištěná čistá zisková přírážka činila 0,29 % a nejvyšší 14,78 %. Z účetních dokladů rovněž správce daně ověřoval, jakým způsobem se zvolená metoda stanovení cen promítla do výsledku hospodaření žalobce ve zdaňovacím období 2008, kdy bylo dosaženo záporného výsledku. Správce daně z tzv. „KL-zpráv“ za roky 2007, 2008 a 2009 za použití všech nákladů, které se do KL-zpráv zahrnují a slouží jako podklad pro stanovení výpočtu cen a výnosů vztahujících se k těmto nákladům, zjistil, že marže pro rok 2007 činila 0,688 %, pro rok 2008 činila 0 % (vzhledem k vykázané ztrátě) a pro rok 2009 činila 3,532 %. Hlavním předmětem činnosti žalobce byla v roce 2008 dle smlouvy uzavřené mezi společností Elektrokontakt a žalobcem (dále jen „Smlouva o výrobě“) výroba kabelových sad a komponentů ve mzdě z poskytnutého materiálu pro motorová vozidla podle určené specifikace a v požadované kvalitě a termínech. Z předložené Dokumentace je zřejmé, že v předmětném případě mateřská společnost Elektrokontakt určovala podmínky dodávek zboží co do množství, kvality a druhu, i další podmínky činnosti žalobce. Žalobce však nijak nezajišťoval další odbyt výroby, proto na něj nelze přenášet rizika s ním související. S ohledem na rozložení funkcí a rizik mezi žalobcem a mateřskou společností, kdy žalobce má pouze funkci výrobní, nese tento jen rizika související s výrobní činností. Ke ztrátám žalobce by tak mohlo dojít jen v případě, pokud by jím byla vykazována nízká efektivita práce. Ze spisového materiálu však nevyplývá, že by v této konkrétní situaci žalobce nesplnil své povinnosti vyplývající z nasmlouvaného množství a kvality dodávek dle Smlouvy o výrobě, nebyl proto důvod, aby žalobce vykazoval ztráty.

Z uvedeného jednoznačně plyne, že ztráty nevznikly vinou žalobce, neboť ten je nemohl nijak ovlivnit. Je tedy zřejmé, že ztráty vznikly z důvodu nesprávného stanovení cen v roce 2008, neboť pokud by byly stanoveny v souladu s Dokumentací a s principem tržního odstupu, pokryly by náklady s přírážkou a žalobce by nemohl skončit ve ztrátě. Nesprávnému stanovení cen nasvědčuje i rozhodnutí společnosti Elektrokontakt o podstatném navýšení cen pro rok 2009.

Svůj závěr podpořil žalovaný již v rozhodnutí o odvolání odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012-52, který uvádí, 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. Právě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů brání tomu, aby spojené osoby pomocí smluvních nástrojů zkreslovaly výsledky svého hospodaření a tím v rozporu se zákonem snižovaly svoji daňovou povinnost.“*.

Ohledně ekonomických údajů týkajících se mateřské společnosti Elektrokontakt žalovaný uvádí, že jsou pro šetřený případ irelevantní, neboť české finanční orgány nemohou bez bližší znalosti obsahu jejího účetnictví posoudit správnost vykázaného hospodářského výsledku mateřské společnosti, navíc jim ani nenáleží právo prověřovat jejich správnost. Rovněž není z tvrzení žalobce zřejmé, jestli se Finanční úřad Weiden, který žalobce zmiňuje, zabýval správností stanovených převodních cen mezi sdruženými podniky. Tyto námitky žalobce jsou tedy nedůvodné.

Žalovaný se dále neztotožňuje ani s žalobcovou námitkou ohledně přehlédnutí jednoho z důležitých důkazů, konkrétně výsledku svědka M.G. Žalobce uvádí, že z výpovědi zmíněného svědka vyplývá, že ceny výrobků byly v roce 2008 stejné jako v roce 2007, ale vlivem ekonomické krize došlo k prudkému poklesu výroby, takže výnosy pak byly menší a nepokryly náklady, které nelze omezit tak rychle, jak rychle klesá odbyt výrobků a objem výroby. K tomuto důkaznímu prostředku se vyjádřil jak správce daně ve zprávě o daňové kontrole, tak žalovaný v rozhodnutí o odvolání. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Svědeckou výpověď pak lze použít jako důkazní prostředek, pokud je konkrétní, věrohodná a není v rozporu s ostatními zjištěními. Výslech svědka M.G. však nebyl osvědčen jako důkaz prokazující, že žalobce stanovil převodní ceny použitou metodou tak, aby pokryly náklady s připočtením ziskové přírážky, neboť náklady žalobce provádějícího zušlechťení ve mzdě pokryty nebyly a zisková přírážka nevznikla. Žalovaný uvádí, že správce daně i žalovaný se tímto důkazním prostředkem zabývali, stejně jako všemi ostatními, a vyhodnotili je zcela v souladu se základní zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 daňového řádu a v souladu s § 92 a násl. daňového řádu a zjištěné skutečnosti podrobně popsali v odůvodnění rozhodnutí o odvolání.

Námitku týkající se nesprávného výběru podniků k porovnání ziskové přírážky žalobce nikterak nespecifikuje a neuvádí, v čem konkrétně spatřuje nevhodnost vybraných podniků pro porovnání. Žalovaný již v napadeném rozhodnutí upozorňoval, že správce daně určil obvyklou převodní cenu porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Na správci daně totiž při dokazování týkajícím se převodních cen dle § 23 odst. 7 ZDP leží důkazní břemeno a je tedy na správci daně, aby prokázal, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Podmínkou pro úpravu základu daně je tak existence rozdílu mezi těmito cenami. Cenu obvyklou správce daně

z objektivních důvodů stanovil jako hypotetický odhad opřený o logickou úvahu a svou ekonomickou zkušenost, což plyne i z již zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012-52, který rovněž uvádí definici tzv. *referenční ceny*. Dle názoru v rozsudku je referenční cena 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. Dle žalovaného byly tyto podmínky splněny, neboť správce daně vycházel ze své ekonomické zkušenosti i z racionální úvahy, přičemž podklady pro výpočet obvyklé ceny si opatřil ve veřejně dostupných databázích. Zároveň je třeba zdůraznit, že žalobce nepředložil řádnou kalkulaci stanovených cen ani výši ziskové přírážky použité při stanovení převodních cen a neprokázal tak dodržení principu tržního odstupu. Naopak správce daně prokázal, že nastavení převodních cen je s principem tržního odstupu v rozporu.

Žalovaný pouze následně upravil výši obvyklé ceny s ohledem na zjištěné cenové rozpětí a upravil doměřenou daň a daňovou ztrátu za použití nejnižší zjištěné ziskové přírážky. V úvahu vzal přitom tu skutečnost, že v posuzovaném zdaňovacím období byl žalobce ovlivněn stejnými ekonomickými vlivy a prověřované obchodní transakce probíhaly za obdobných podmínek jako transakce nezávislých obchodních subjektů, které vykonávají shodnou nebo podobnou činnost. Žalovaný proto přihlédl k té mezní hodnotě, která byla pro žalobce nejvýhodnější, neboť pokud by žalobce stanovil převodní cenu se ziskovou přírážkou na této nejnižší možné hranici, splnil by podmínku srovnatelnosti cen stanovených mezi spojenými subjekty a subjekty nezávislými.

Ve zdaňovacím období roku 2009 pak byla v návaznosti po provedené daňové kontrole za zdaňovací období roku 2008 upravena výše nároku na odpočet daňové ztráty ve smyslu § 34 odst. 1 ZDP. Předmětem sporu zde bylo posouzení, zda ve zdaňovacím období roku 2009 byl oprávněně snížen nárok na odpočet daňové ztráty za situace, kdy došlo ke změně vyměřené ztráty za zdaňovací období roku 2008 v důsledku úpravy základu daně. Na základě daňové kontroly byla správcem daně za zdaňovací období roku 2008 zrušena daňová ztráta ve výši 19.727.076,- Kč a stanovena nová daňová povinnost ve výši 22.470,- Kč. V rámci odvolacího řízení bylo současně zjištěno, že správce daně za zdaňovací období roku 2009 nesnížil v rámci výpočtu v dodatečném platebním výměru čj. 680942/13/2401-24803-402529 penále dle § 37b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu. Z § 37b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že správce daně sníží penále vzniklé podle odstavce 1 písm. a) o penále podle odstavce 1 písm. c), pokud vzniklo z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu jejího snížení, které bylo penalizováno. Žalovaný tedy z těchto důvodů ve smyslu zmíněných ustanovení snížil za zdaňovací období roku 2009 vyčíslené penále ve výši 594.280,- Kč o částku penále vzniklého z důvodu uplatnění odpočtu daňové ztráty, která byla za zdaňovací období roku 2008 na základě provedené daňové kontroly zrušena a penalizována. Po zohlednění této skutečnosti tak penále za zdaňovací období roku 2009 činí 0,- Kč.

Závěrem žalovaný uvádí, že postupoval zcela v souladu se zákonem. Z provedeného dokazování vyplynulo, že žalobcem nebyla splněna zákonná podmínka vyplývající z § 23 odst. 7 ZDP a čl. 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, dle které nebyl uspokojivě doložen

rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou mezi nezávislými osobami.

V. Replika

V replice se žalobce neztotožnil s tvrzením žalovaného, že v průběhu řízení nijak nespecifikoval svoji námitku týkající se nesprávného výběru podniků k porovnání ziskové přírážky. Žalobce tuto námitku uplatnil a specifikoval již v odvolání ze dne 13. 9. 2013 proti platebnímu výměru. Uvedl, že ke zjištění relevantních údajů nepostačuje, aby srovnávané podniky nepříslušely k žádnému koncernu a aby mezi jejich předměty činnosti figuroval rovněž hlavní předmět činnosti žalobce. Správce daně přitom při výběru podniků pro porovnání ziskové přírážky jiná kritéria neuplatnil. Žalobce namítal, že pro získání relevantních údajů je nutné vyhodnotit, jaký podíl má činnost odpovídající hlavnímu předmětu činnosti žalobce na celkové činnosti srovnávaného podniku. Dalším důležitým kritériem je, zda srovnávaný podnik provádí montáž z jím nakoupeného materiálu a prodává výrobky za cenu zahrnující i náklady na materiál, kdy je celková zisková přírážka zcela jiná než u žalobce, kde je zahrnuta pouze cena práce při vlastní montáži. Žalovaný na tyto námitky žalobce v napadených rozhodnutích nereagoval. Žalobce v žalobě tyto námitky neopakoval. Jeho žalobní tvrzení v tomto případě spočívá v porušení ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu žalovaným, neboť žalovaný se v napadených rozhodnutích nevypořádal s řádně odůvodněnými námitkami žalobce proti nesprávnému postupu správce daně při výběru podniků k porovnání ziskové přírážky. Žalovaný ve svém vyjádření toto tvrzení žalobce nijak nevyvrátil. Žalobce dále považuje za nutné zdůraznit, že tvrzení žalovaného ohledně nesprávného stanovení cen v roce 2008 není z hlediska tvorby obvyklých cen opodstatněné. Žalobce opakovaně vysvětloval, že v roce 2008 došlo k prudkému poklesu odbytu výrobků celého koncernu, takže výnosy z menšího počtu výrobků nepokryly náklady. Žalovaný v podstatě tvrdí, že při poklesu výroby měl žalobce zvýšit ceny tak, aby zvýšené ceny pokryly jeho náklady. K tomu žalobce uvádí, že zvýšení ceny výrobků z důvodu poklesu poptávky by bylo tržně zcela neobvyklé a ekonomicky neodůvodněné. Takto zvýšená cena by nebyla cenou obvyklou mezi nezávislými subjekty, takže by se nejednalo o cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu. Žalovaný se v rozhodnutích napadených žalobou žalobce nevypořádal s námitkou žalobce, že zvýšení ceny z důvodu poklesu odbytu a tím i objemu výroby by znamenalo porušení ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, neboť by se nejednalo o cenu srovnatelnou s cenou dosaženou v nezávislých obchodních vztazích.

VI. Argumentace soudu

Podle § 23 odst. 7 věty první ZDP liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

Důvodnost žaloby se prosazuje především ve vztahu k hlavním rozhodovacím důvodům.

Aplikace uvedeného ustanovení zákona o daních z příjmů probíhá ve třech krocích: správce daně musí prokázat, že předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami a 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, čj. 9 Afs 92/2013-27, ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 48/2013-31, ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012-52 nebo ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012-31). Správce daně přitom nemusí dokazovat „zavinění“ (srov. např. rozsudky čj. 9 Afs 92/2013-27 nebo čj. 7 Afs 48/2013-31).

VI.1 Spojené osoby

V daném případě není sporováno, že transakce mezi žalobcem Elektromodul s.r.o. a společností Elektrokontakt GmbH proběhla mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 věty čtvrté ZDP.

VI.2 Odlišnost cen

V tomto kroku musel správce daně prokázat, že ceny sjednané mezi žalobcem a společností Elektrokontakt GmbH se lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

Žalobce namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že žalobce nedoložil rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou, avšak žalovaný pominul, že cena obvyklá nebyla v celém průběhu řízení před správními orgány obou stupňů žádným způsobem zjištěna ani stanovena.

Tuto záležitost podle názoru soudu uvedly na pravou míru samy správní orgány. Jako výstižné a správné se tu lze dovolat zejména této argumentace obsažené na str. 11 rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2014, čj. 12941/14/5000-14201-706012: Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně vycházel při stanovení převodní ceny (ceny obvyklé) z Dokumentace k zúčtovacím cenám s platností pro rok 2008 (dále jen Dokumentace) a Smlouvy o výrobě ve mzdě a dodávkách kabelových sad a komponentů uzavřené pro daný rok dne 19. 12. 2007 (dále jen Smlouva o výrobě). V předložených dokumentech byla definována rizika a funkce odvolatele. Je v nich uvedeno, že ceny fakturované německému zřizovateli společnosti Elektrokontakt GmbH mají být stanoveny tak, aby pokrývaly veškeré náklady s připočtením ziskové přírážky. Dále tyto dokumenty uvádí, že funkcí odvolatele bylo vyrábět kabelové sady a komponenty ve mzdě z materiálu poskytnutého zadavatelem společností Elektrokontakt GmbH podle specifikace výroby a v zadavatelem požadované kvalitě a termínech, přičemž zakladatel stanovoval dodací množství, vyhotovoval měsíční plány dodávek, z nichž vyplynul výrobní program odvolatele, výrobní množství, kvalita vyráběné produkce a dodací lhůty. Rovněž byl odvolatel oprávněn a zavázán udělovat zakázky subdodavatelům na Slovenku a v Čechách, udržovat kapacity dle plánu vypracovaného zakladatelem a shromažďovat při výrobě vzniklé odpady materiálu a kabelových sad centrálního skladu materiálu. Lze tedy konstatovat, že rizikem odvolatele bylo jen riziko z výroby zadané zakladatelem a ze zakázek subdodavatelů, jejichž kvalita také musela odpovídat požadavkům zakladatele a konečných odběratelů. Je tedy zřejmé, že fakturovaná cena mezi předmětnými spojenými osobami musí odpovídat smyslu Dokumentace a Smlouvy o výrobě, tj. výši nákladů vynaložených odvolatelem na výrobu ve

mzdě, resp. nákladům vynaloženým na výrobní činnost odvolatele s připočtením ziskové přírážky. Takto stanovené ceny totiž odpovídají zásluhám odvolatele.

Žalobce dále namítá nesprávný výběr podniků k porovnání ziskové přírážky.

K tomu soud konstatuje, že správce daně se zde nejprve dovolával 20 daňových subjektů, nezávislých společností se srovnatelnými obchodními vztahy (výsledek kontrolního zjištění Finančního úřadu v Karlových Varech čj. 289540/12/128932401356, str. 17-18). K tomu daňový subjekt zaujal stanovisko na str. 7-8 svého vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění datovaného a došlého správci daně dne 3. 12. 2012 (bod 5. Srovnání ziskových přírážek údajně obdobných podniků). Následně správce daně svá zjištění ziskové přírážky obdobných subjektů dle provedené analýzy rozvedl (výsledek kontrolního zjištění Finančního úřadu pro Karlovarský kraj čj. 291700/13/2401-05402-401024, str. 28-30). K tomu daňový subjekt zaujal stanovisko na str. 5 svého vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění datovaného a došlého správci daně dne 17. 5. 2013 (bod C. Testování ziskové přírážky obdobných podniků).

Ve zprávě o daňové kontrole čj. 445508/13/2401-05402-401356 Finanční úřad pro Karlovarský kraj k výběru podniků uvedl: Správce daně pro srovnání vybral daňové subjekty, které nejsou součástí žádného koncernu, aby byla splněna podmínka pro nezávislé ceny, vybral podniky s více druhy činnosti, v daném případě podle NACE 2732, 2932, tedy takové NACE, které uvádí i daňový subjekt v databázi AMADEUS. Vyhledané daňové subjekty nejsou členem žádného výrobního řetězce, své výrobky prodávají pouze v nezávislých transakcích nezávislým odběratelům na trhu, tzn., že tyto podniky samy zajišťují odbyt svých výrobků, nesou tedy riziko odbytu. Pro srovnání s daňovým subjektem se správce daně zaměřil na obdobné podnikatelské subjekty, avšak nezávislé v České republice z databáze AMADEUS, které vykazovaly v roce 2008 obrát za činnost podle NACE 2732, 2932, a to AUTO-Tech Vinoř, s.r.o., Praha 9 - Vinoř, VDZ, spol. s r.o., Vizovice, BUZULUK a.s., Komárov a APOS-AUTO, s.r.o., Blansko (čistá zisková přírážka byla u těchto subjektů zjištěna ve výši 0,29 %, 1,10 %, 2,60 % a 4,02 %), a z databáze ALBERTINA, kdy byly vyhledány podnikatelské subjekty v České republice, které byly nezávislými podniky, vykazovaly obrát za činnost podle NACE 2932, s počtem zaměstnanců min. 250, max. 499, obrátem min. 100 mil. Kč, max. 199 mil. Kč – vše za rok 2008, a to HAUK s.r.o., Police nad Metují (čistá zisková přírážka byla zjištěna ve výši 14,78 %) a CIS – AIR International, spol. s r.o., Slušovice (čistá zisková přírážka byla zjištěna ve výši 2,30 %). Z výše uvedeného vyplývá, že u podnikatelských subjektů obdobné činnosti, provádějících nezávislé obchody, byla zjištěna čistá obchodní přírážka v rozpětí od 0,29 % do 14,78 %.

V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2008 se na str. 6 namítá, že správce daně neprokázal, že podniky vybral podle všech nezbytných kritérií. Jak předchozí, tak i druhý výběr postrádal velmi důležité kritérium struktury předmětů činností daného podniku – náš mandant kromě montáže kabelových svazků a stříhání kabelů (předmět cenové kontroly) v objemu 5/6 celkových výnosů poskytuje i pronájem skladovacích ploch v objemu 1/6 celkových výnosů. Jaká je struktura činnosti a tedy jaký podíl celkově správcem daně u vybraných podniků zjištěné ziskové přírážky připadá na montáž kabelových svazků a stříhání kabelů, správce daně zřejmě nezjišťoval. Nezjišťoval ani, zda tato činnost u srovnávaných

podniků nezahrnovala i materiál, který náš mandant nekupuje a tedy není ani zahrnut v jeho nákladech a výnosech. Nekvalifikovaný výběr tedy může zahrnovat i podniky, které danou činnost mají sice zapsanou v obchodním rejstříku či formálně uvedenou v účetní závěrce, ale ve skutečnosti je pro ně činností marginální, jen doplňkovou či ji dokonce v roce 2008 neprováděly vůbec (bod 4. Porovnání s výsledky tzv. nezávislých subjektů).

Na str. 12-13 svého rozhodnutí ze dne 26. 5. 2014, čj. 12941/14/5000-14201-706012, Odvolací finanční ředitelství k této záležitosti konstatovalo, že postup správce daně byl oprávněný, neboť odvolatelem, jak vyplývá z předloženého spisového materiálu, nebyl předložen žádný jiný způsob stanovení převodních cen, žádné kalkulace cen než výše uvedené dokumenty, tj. Dokumentace a Smlouva o výrobě, které byly předloženy odvolatelem jako důkaz toho, že při stanovení cen používaných při obchodních transakcích se spojenou osobou (sdruženým podnikem) respektoval výše uvedená zákonná ustanovení. Výši ziskové přírážky však předložená Dokumentace neuvádí, ani nespecifikuje její výpočet nebo způsob jejího zjištění. Z tohoto důvodu byl správný postup správce daně, který výši ziskové přírážky zjistil vyhledáním obdobných podniků v databázi AMADEUS a v databázi ALBERTINA, přičemž vycházel z dostupných účetních údajů uvedených v databázi AMADEUS a z údajů uvedených ve veřejně dostupné databázi ALBERTINA. Pro srovnání byly správcem daně vybrány české daňové subjekty, které nejsou součástí žádného koncernu, tím byla splněna podmínka nezávislosti stanovené ceny, dále byly vybrány společnosti s druhu činnosti, které uvádí v databázi AMADEUS i odvolatel. Správce daně navíc ověřil z veřejně dostupných informací Obchodního rejstříku, (z Výkazu zisku a ztrát) u vybraných daňových subjektů výši čisté ziskové přírážky a tato se výrazně nelišila od přírážek uvedených v databázi AMADEUS a ALBERTINA. Odvolací orgán konstatuje, že tento postup správce daně je v souladu s platnou judikaturou NSS – rozsudkem sp. zn. 8 Afs 80/2007, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *ceny sjednané v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem, ale je třeba ji stanovit alespoň intervalem nejčastěji realizovaných cen*. V tomtéž rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž uvádí, že *je-li cena obvyklá stanovena určitým rozpětím, je pak spravedlivé, aby správce daně doměřil daňovou povinnost poplatníka rozdílem mezi cenou jím sjednanou a horní (v předmětném případě dolní) hranicí tohoto cenového rozpětí*. S ohledem na uvedenou skutečnost změnil odvolací orgán výpočet správce daně (který aplikoval čistou ziskovou přírážku ve výši 1,10 %) a zvolil pro stanovení převodní ceny dolní hranici cenového rozpětí (čisté ziskové přírážky) ve výši 0,29 %, která je pro odvolatele výhodnější.

K tomuto žalobnímu bodu soud uvádí, že v přezkoumávané věci bylo třeba zjišťovat ziskové přírážky sjednané mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (§ 23 odst. 7 věty první ZDP). Výběr podniků, který provedl správce daně, sice nenaplnuje znak „za stejných podmínek“, ale podle přesvědčení soudu vyhovuje znaku „za obdobných podmínek“, což v daném případě postačuje. Správce daně, jak vidno, podle transparentních kritérií vybral šest podniků. Pro účely dalšího výpočtu byl posléze použit podnik s nejnižší ziskovou přírážkou ze všech šesti vybraných. I kdyby se tedy do výběru dostal i podnik či podniky, které, jak namítá žalobce, mají danou činnost sice zapsanou v obchodním rejstříku či formálně uvedenou v účetní závěrce, ale ve skutečnosti je pro ně činností marginální, jen doplňkovou či ji dokonce v roce 2008 neprováděly vůbec, na věci by to nic nezměnilo. V rovině procesní ovšem lze souhlasit s žalobcem, že odvolací

orgán se měl vypořádat rovněž se sekvencí důvodu uvedeného v odvolání týkající se výběru podniků k porovnání ziskové přírážky (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Že tak explicitně neučinil, však za svrchu uvedených okolností může podle názoru soudu představovat toliko takovou vadu řízení, která nemohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí a kvůli níž tudíž není napadená rozhodnutí třeba rušit pro nepřezkoumatelnost a nezákonnost.

VI.3 Doložení rozdílu

Stran tohoto kroku by žalobce musel tvrdit, že předmětný rozdíl mezi cenami (ziskovými přírážkami) doložil, a to uspokojivě, že však navzdory tomu správní orgány jeho specifickou situaci oproti obdobným společnostem neuznaly. Takto postavený žalobní bod se v podané žalobě nenachází. K poklesu výroby vlivem globální ekonomické krize došlo v roce 2008 u celé řady společností; ani z výslechu Ing. M.G. neplyne, že zrovna žalobce se v onom roce dostal do nějaké zcela nestandardní situace. Posuzování toho, zda úvaha žalovaného má oporu v reálném fungování tržních vztahů, či požadavek, aby si žalovaný *ex offio* opatřil zprávu o daňové kontrole za roky 2006 – 2009 provedené u společnosti Elektrokontakt GmbH Finančním úřadem ve Weiden, jsou za stavu, kdy břemeno tvrzení a důkazní břemeno tu má daňový subjekt, neopodstatněné. V ostatním soud odkazuje na vyjádření žalovaného k žalobě a odůvodnění jeho rozhodnutí ze dne 26. 5. 2014, čj. 12941/14/5000-14201-706012, jakož i na zprávu o daňové kontrole vypracovanou Finančním úřadem pro Karlovarský kraj pod čj. 445508/13/2401-05402-401356.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání (§ 51 odst. 1 věta první s. ř. s.).

Náhrada nákladů řízení je upravena v § 60 s. ř. s. Podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, požádal o přiznání paušální náhrady hotových výdajů ve výši 300,- Kč za jeden úkon právní služby (= písemné vyjádření žalovaného k žalobě) podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve spojení s § 36 odst. 1 s. ř. s. ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. V uvedeném nálezu došel Ústavní soud k tomuto závěru: „*Za ústavně konformní je nutno pokládat takový postup civilních soudů, při němž v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem přiznaly paušální náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přiznávají, pokud je to nutné pro naplnění rovnosti účastníků řízení, tuto paušální náhradu coby náhradu hotových výdajů podle § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není. Zásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod lze totiž v posuzovaném případě naplnit přiznáním paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137*

odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“.

Zdejší soud má za to, že u správních orgánů nutno rozlišovat náklady běžné úřední činnosti a náklady přesahující rámec běžné úřední činnosti. Toliko u druhých z nich by bylo možno uvažovat o jejich přiznání (i ve smyslu výše citovaného nálezu Ústavního soudu). Náklady spojené s vypracováním vyjádření správního orgánu k žalobě však bezpochyby náležejí do kategorie náklady běžné úřední činnosti. Zdejší soud se tu opírá o argumentaci, k níž dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014-47, jež se sice přímo týká cestovních nákladů správních orgánů, ale *per analogiam* se jistě vztahuje také na paušální náhradu hotových výdajů. I když uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je třeba studovat jako celek, zdejší soud z něj jako pro posuzovaný nárok zvlášť inspirativní uvádí bod 25 jeho odůvodnění: „... s výkonem působnosti jednotlivých správních orgánů je nerozlučně spojena též povinnost tuto činnost obhájit u nezávislého soudu, povolaného na základě příkazu ústavodárce k ochraně práv jednotlivců (srov. čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Náklady takto vzniklé při této standardní činnosti správních orgánů jsou stejně jako veškeré náklady na fungování veřejné správy hrazeny z veřejných rozpočtů, tj. z výtěžku daní a poplatků hrazených všemi občany na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Povinnost občanů přispívat nad rámec běžné daňové povinnosti k úhradě nákladů orgánů veřejné moci v souvislosti určitými úkony se v zásadě omezuje na správní a soudní poplatky vymezené příslušnými předpisy. Náklady spojené s cestováním pracovníků správních orgánů při provádění jejich úředních úkonů tak patří do stejné kategorie nákladů spojených s běžnou úřední činností jako platy těchto pracovníků, poštovné, náklady na nákup potřebného zařízení (např. výpočetní techniky včetně příslušného software) a materiálu (papíry, obálky, kancelářské potřeby), náklady spojené s pořízením či pronájmem budov potřebných pro činnost úřadů apod. Podle rozšířeného senátu neexistuje žádný důvod právě náklady cestování úředníků z této množiny nákladů spojených s činností veřejné správy (s její běžnou úřední činností) vydělovat a účtovat k náhradě vůči účastníkům řízení před správními soudy. Ad absurdum by žalované správní orgány v případě úspěchu v soudním řízení mohly obdobně nárokovat i další náklady své běžné úřední činnosti, např. mzdové náklady vynaložené na práci příslušných úředníků v souvislosti se soudním řízením na základě hodinové sazby, hotové výdaje na základě paušální náhrady ..., přičemž by mohly odkazovat na otevřený výčet nákladů řízení uvedený v § 57 odst. 1 s. ř. s.“.

Z uvedených důvodů zdejší soud žalovanému správnímu orgánu požadovanou náhradu nákladů řízení nepřiznal a rozhodl, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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 Plzni dne 31. července 2015

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: Kovářiková