



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudců JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobkyně obchodní společnosti **Elektrárny Opatovice, a.s.**, se sídlem v Opatovicích nad Labem – Pardubice 2, zast. společností PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o., se sídlem v Praze 2, Kateřinská 40/466, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 14. února 2012, čj. 133/12-1200-602199, t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zvýšilo její daňovou povinnost k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2003 o 34 248 800 Kč.

V žalobě zdůraznila, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor vyslovený zdejším soudem v předcházejícím zrušujícím rozsudku ze dne 31. 3. 2011, čj. 30 Af 37/2010-144. Připustila, že žalovaný po zrušujícím rozsudku pokračoval v odvolacím řízení s vydal několik výzev a na žalobkyni tak žádal objasnění vzniku jednotlivých závazků. Žalobkyně na výzvy reagovala, opětovně ozřejmila vznik její povinnosti účtovat o dohadné položce pasivní a učinila několik důkazních návrhů. Současně požádala o konkretizaci, které důkazní prostředky má žalovaný na mysli. Na její dotaz však nebylo reagováno. Druhou výzvou pak žalovaný žalobkyni vyzval, aby doložila, jaký konkrétní závazek vznikl dle předloženého specifického důkazního prostředku, jaký měl vliv na výši dohadné položky, kdo tuto službu poskytl, za jakým účelem. Žalobkyně na tyto položené otázky odpověděla uvedením konkrétních osob, které participovaly na daných službách odkazem na svá vyjádření učiněná v rámci daňové kontroly a předložené důkazní prostředky. Žalovaný však její vyjádření nikterak nezhodnotil a naopak setrval na prakticky shodných závěrech. Při hodnocení důkazních prostředků pak nejprve odkázal na své předchozí rozhodnutí, které však bylo rozsudkem soudu zrušeno. Vlastní hodnocení důkazních prostředků pak obsahuje pouze informaci o tom, že z nich nevyplyvá, jak na jejich základě byla stanovena dohadná položka, neboť se jedná o dokumenty obecné povahy. Dle žalobkyně byl správce daně povinen doplnit dokazování ohledně skutečností, které dle jeho názoru doposud absentovaly a to např. výsledkem svědků. Žalobkyně přitom obsáhle odpověděla na obě výzvy, avšak žalovaný se jejím tvrzením nikterak nezabýval. V odvolacím řízení navíc dle jejího názoru zcela absentovala úvaha žalovaného o tom, že žalovaný byl povinen přihlídnout ke specifickým poradenským činnostem, žalovaný rovněž pominul podložit důkazně svá vyjádření ohledně vztahů v rámci koncernu tak, jak bylo ve zrušujícím rozsudku požadováno. Žalobkyně tak má zato, že důkazní prostředky nebyly řádně zhodnoceny.

Za podstatu sporu označila žalobkyně posouzení nákladu z tvorby dohadné položky pasivní – účet 38930 – k poradenským službám dle smlouvy Advisory services agreement (dál jen „Smlouva ASA“). Žalobkyně zaúčtovala dohadnou položku pasivní za služby poskytované v průběhu roku 2003 dle uvedené smlouvy v celkové výši 27 591 000 Kč, přičemž vzniklý náklad posoudila jako daňově uznatelný.

Zdůraznila, že v průběhu daňového řízení předložila správci daně řadu důkazů, které samy o sobě navíc podpořeny řetězcem důkazů nepřímých shodně dokazovaly tvrzenou skutečnost, tedy poskytování dlouhodobých poradenských služeb. S odkazem na závěry Nejvyššího správního soudu i zdejšího soudu pak žalovaný dle žalobkyně považoval za rozhodnou otázku prokázání splnění podmínek pro účtování, dohadné položce, prokázání, že jí byly na základě smlouvy ASA služby poskytnuty. Dle názoru žalobkyně však není přípustné, aby žalovaný v průběhu posledního odvolacího řízení překvapivě tuto právní otázku změnil, aniž by však

odpovídajícím způsobem modifikoval důkazní řízení, tj. aniž by daný důkazní prostředek znovu provedl a zhodnotil a dal žalobkyni možnost se vyjádřit. Z napadeného rozhodnutí je přitom patrné, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení předmět sporu změnil, resp. se nově zaměřil výlučně na skutečnost, zda důkazní prostředky prokazují, jak byla stanovena výše dohadné položky pasivní, když na základě takto zúženého předmětu řízení důkazní prostředky hodnotil. Tím dle žalobkyně došlo k porušení ust. § 92 odst. 2, § 116 odst. 2 a § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobkyni nebylo zřejmé, co konkrétně požadoval žalovaný v odvolacím řízení prokázat, tedy zda to bylo účtování dohadné položky jako takové, tj. naplnění jejich podmínek, či prokázání, že na základě smlouvy ASA byly poskytovány služby a jaký mělo výše uvedené vztah k oprávněnosti účtování dohadné položky pasivní. Bylo totiž na žalovaném, aby určitou právní otázku učinil předmětem sporu a následně i předmětem dokazování, tedy aby zvolil důkazní prostředky a tyto řádně provedl. Žalobkyně s nimi musí být seznámena a musí mít možnost na prokazování skutečností participovat. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že proto, aby mohla účtovat o dohadné položce pasivní, musí v daný účetní okamžik existovat její závazek vzniklý z titulu přijetí určité služby, jejíž cena však k rozvahovému dni není přesná. Tímto úmyslem byla žalobkyně vedena i v rámci daňového řízení, když správci daně předkládala i důkazní prostředky o poskytnutí určitých služeb. Žalobkyně v podané žalobě podrobně rozvedla pochybení, kterých se dle jejího mínění dopustil žalovaný při hodnocení jednotlivých důkazních prostředků.

Ke svědeckým výpovědím pana G. a pana K. uvedla, že žalovaný při jejich hodnocení nespecifikoval, v čem shledává rozpor a z jakého důvodu se přiklání k názoru, že samotné výpovědi nenacházejí oporu v předložených důkazních prostředcích. Tím dle žalobkyně porušil ust. § 116 odst. 2 daňového řádu.

K internímu sdělení EOP, a.s., ze dne 17. 12. 2003 žalovaný uvedl, že předložený účetní doklad je účelově vyhotovený. Žalobkyně měla zato, že žalovaný vyhodnotil předložený důkazní prostředek pouze na základě vlastní domněnky a bez zřejmého podkladu, na základě něhož by bylo možné ověřit správnost a průkaznost takového hodnocení. Žalobkyně upozornila, že sjednání rozsahu a ceny poskytovaných služeb je právem smluvních stran. Uvedla, že v daném případě poskytovatel před poskytnutím služby její cenu odhadl, což lze považovat za běžný postup, přičemž žalobkyně následně vyšší ceny za služby opakovaně s poskytovatelem ověřovala.

Vedle těchto důkazů předkládala žalobkyně, jak dále uvedla, i nepřímé důkazy, jako např. Central European Business Plan, z nichž vyplynulo, že poskytnuté služby mají charakter dlouhodobých aktivit, jak ostatně akcentoval ve zrušujícím rozsudku i zdejší soud.

Za další důkaz označil žalobkyně tabulky nazvané Direkt Zaset Recharges a European Recharges, jež představují výpočet celkové ceny služeb v rozdělení na jednotlivé druhy nákladů, které vznikly společnosti International Power plc. Ty dle

žalobkyně ukazují, kolik činily jednotlivé přímé náklady, nepřímé náklady a přírážka k nákladům. Jejich součet pak představuje celkovou cenu poskytnutých služeb. Jsou tedy dle žalobkyně důkazem o tom, že společnost International Power plc. žalobkyni služby dle smlouvy poskytovala.

Žalobkyně zdůraznila s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Žalobkyni nebylo zřejmé, z jakého důvodu po ní žalovaný požadoval ve výzvách vysvětlení vzniku jednotlivých závazků vůči poskytovateli poradenských služeb a dále rozdělení služeb podle poskytovatele, když se nejednalo o více závazků, ale o závazek jediný. Nelze tedy objektivně doložit rozpad ceny na jednotlivé služby. Žalovaný nijak neozřejmil, proč je pro daňovou uznatelnost dohadné položky pasivní klíčové, jakým způsobem je vedena evidence poskytnutých služeb, zda na základě celkového času, či zda na základě času stráveného na jednotlivých výstupech.

K hmotněprávnímu posouzení oprávněnosti tvorby dohadné položky pasivní z titulu poskytnutých poradenských služeb a posouzení vzniklého nákladu jako daňově uznatelného žalobkyně uvedla, že z předložených důkazů vyplynulo, že zákonné podmínky pro tvorbu dohadné položky byly naplněny. Odkázala přitom na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a jeho prováděcí vyhlášku Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., (dále jen „vyhláška“) a Opatření Ministerstva financí č. 281/89 759/2001, jímž se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen „opatření“). Zdůraznila akruální princip účtování a skutečnost, že do nákladů daného roku se účtují výhradně ty náklady, u kterých je ke konci rozvahového dne jisté, že byly skutečně vynaloženy. Pokud je náklad jistý, ale není známa přesná výše závazku, použije se pro zaúčtování odhadované výše místo účtu závazků účet dohadných položek pasivních. Pokud však ke konci rozvahového dne není zcela jisté, zda náklad skutečně vznikl, o takovém nákladu se nesmí účtovat, aby nedošlo ke zkreslení výsledku hospodaření. Institut dohadné položky je tedy jedním z účetních instrumentů, který slouží k zajištění dodržení časové a věcné souvislosti. Žalobkyně zdůraznila, že účtování dohadné položky pasivní je provedeno k okamžiku vzniku účetního případu, takovým okamžikem bylo ujednání mezi žalobcem a poskytovatelem poradenských služeb ohledně poskytování služeb i v roce 2003, přičemž v únoru 2003 žalobkyně nezaúčtovala dohadnou položku pasivní v plné výši předpokládaného závazku, ale pouze k poměrné části, vztahující se k již uplynulé části zdaňovacího období. K účtování dohadné položky pasivní a zahrnování poměrné části nákladů na poradenství docházelo průběžně v celém roce 2003, a to po faktickém poskytnutí služby, což je plně v souladu s akruálním principem. Z toho důvodu, že závazek vznikl v jiné než české měně a z důvodu povinnosti vést účetnictví v české měně byl k rozvahovému dni závazek přeceněn kurzem k 31. 12. 2003. Následně nedošlo k úpravě výše dohadné položky pasivní, což žalobkyně doložila účetním dokladem ze dne 17. 12. 2003, jímž byla potvrzena výše závazku vůči poskytovateli. Tento úkon je každá účetní jednotka povinna činit rovněž v rámci prováděné inventarizace. Z toho

žalobkyně dovodila, že fakticky inventarizaci závazku provedla a požadavek předložení inventarizačního soupisu považovala za čistě formalistický. Shrнула, že existence závazku za poskytnuté služby byla řádnými důkazy doložena. Bylo tedy zřejmé, že závazek vznikl, okamžikem vzniku účetního případu byl okamžik poskytnutí služby. Z toho důvodu docházelo k postupnému účtování dohadné položky pasivní v průběhu roku 2003 a nikoliv k datu objednání služby dle smluvního ujednání ze dne 26. 2. 2003. Výše závazku byla opakovaně potvrzena poskytovatelem, žalobkyni tak vznikl dostatečný podklad pro dohad výše závazku a zúčtování dohadné položky pasivní. Vzhledem ke zvolené metodě byla tvorba ceny odvislá od výše nákladů poskytovatele, její přesná výše mohla být zjištěna až po provedení konsolidace účetních dat na úrovni poskytovatele, tedy se značným odstupem po skončení účetního období. V průběhu zdaňovacího období docházelo k ústnímu zjišťování stavu plnění služeb a to zejména za pomoci pana D. Správnost odhadu byla následně aprobována výší skutečné fakturované částky. Inventarizace závazku byla fakticky provedena ověřením výše zaúčtované dohadné položky pasivní k 31. 12. 2003 a jejím přeceněním aktuálním kurzem ČNB k rozvahovému dni. Žalobkyně měla zato, že vynaložení daňových nákladů na poradenské služby prokázala prostřednictvím doložených výstupů z poradenských služeb. Odkázala přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Uvedla dále, že znalost aktuální situace na trhu s elektřinou je pro ni jednou z elementárních informací nezbytných pro řádné fungování na trhu a získávání nových zákazníků. Tato informace byla poskytnuta společnosti International Power plc. prostřednictvím dokumentu Central European Business Plan či prostřednictvím analýzy rizik. Pro žalobkyni byla dále zpracována analýza ohledně zajištění proti úrokovému riziku prostřednictvím úrokového swapu, jež má významný dopad rovněž v souvislosti s přijatým úvěrem od banky. Veškeré výstupy z poskytnuté poradenské činnosti byly použity na mapování trhu s elektřinou, získávání nových zákazníků, apod.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval skutková zjištění, z nichž vyvodil právní závěry. Obsahem tohoto rozhodnutí se krajský soud zabývá v následující části rozsudku, kde současně provádí i hodnocení takto vyslovených závěrů žalovaného.

V písemném vyjádření k žalobě vyjádřil žalovaný nesouhlas s jednotlivými žalobními námitkami a reagoval na ně obdobně jako na odvolací námitky v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Následně podala žalobkyně repliku k vyjádření žalovaného, v níž úvodem vyslovila souhlas s rozhodováním bez nařízení jednání. Dále zdůraznila, že žalovaný nerespektoval závazný názor zdejšího soudu, když se s ním vypořádal pouze paušálně na str. 10 odst. 4 napadeného rozhodnutí. Označila za zavádějící konstatování žalovaného, že by snad žalobkyně na žalovaném požadovala, aby obstarával důkazní prostředky. Zdůraznila, že bylo opětovně porušeno její ústavní právo na řádné a přezkoumatelné hodnocení důkazů (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že předložila řadu důkazních prostředků, kterými zvolený postup účtování a stanovení a zaúčtování

dohadné položky pasivní odůvodnila. Z předložených důkazních prostředků dovozovala, že jí vzhledem k existenci akruálního principu povinnost účtovat o závazku vznikla, neboť je zřejmé, že druhá smluvní strana svému smluvnímu závazku ve formě poskytnutí služeb dostála. Protože žalobkyně v daném zdaňovacím období neobdržela předmětnou fakturu a nemohla si tudíž být přesnou výši závazku jista, byla na základě účetních předpisů povinna účtovat o dohadné položce pasivní, která byla pro tyto účely určena. Pokud by tak neučinila, zkreslila by významným způsobem své účetnictví. Zdůraznila přitom, že účtování o dohadné položce pasivní je účtováním časového rozlišení. Znamená to, že pokud by odhadla výši dohadné položky špatně, byla by povinna v tom zdaňovacím období, ve kterém by fakturu obdržela, zvýšit či snížit výsledek hospodaření. Upozornila přitom, že pojmovým znakem účtování o dohadné položce je skutečnost, že daňovému subjektu není známa přesná výše. Odkázala přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně rovněž upozornila na skutečnost, že žalovaný překvapivě v průběhu posledního odvolacího řízení změnil právní otázku, která byla předmětem sporu. Namísto otázky, zda byly předmětné služby skutečně poskytnuty, bylo nově požadováno doložení stanovení výše této dohadné položky. Dle názoru žalobkyně tak nelze postup žalovaného aprobovat. Žalovaný znovu neprovedl důkazní prostředky, když např. v případě výslechu svědků nebyla otázka týkající se způsobu stanovení výše dohadné položky položena. Žalobkyni dle jejího názoru nebylo umožněno uplatnit v daňovém řízení účinnou obranu, čímž byla její práva poškozena. Žalobkyně rovněž zdůraznila, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení nikterak nerozporoval skutečné poskytnutí služeb ani existenci smluvního ujednání mezi žalobkyní a společností International Power plc. o poskytnutí poradenských služeb. Za neprokázané považoval pouze stanovení výše dohadné položky. Tento postup nekorespondoval s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 26. 9. 2012, sp. zn. 2 Afs 19/2012), dle níž v případě zjištění žalovaného, že část služeb nebyla provedena, nelze přijmout závěr, že náklad vynaložený na poskytnutí veškerých služeb od předmětného poskytovatele má být vyloučen z daňově uznatelných nákladů.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobkyně i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

Z předložených písemností krajský soud zjistil, že dne 9. 10. 2002 uzavřela žalobkyně rámcovou smlouvu o poradenských službách se společností International Power plc. V této smlouvě se zmíněná společnost zavázala poskytovat žalobkyni služby spočívající zejména ve finančním, obchodním a technickém poradenství a pomoc a poradenství v oblasti lidských zdrojů. Ze správního spisu dále vyplynulo a mezi účastníky byl spor o tom, že žalobkyně v účetním období roku 2003 zaúčtovala do daňových nákladů zdaňovacího období roku 2003 dohadnou položku pasivní ve

výši 27 591 000 Kč, a to za služby poskytnuté dle zmíněné smlouvy. Správce daně po provedené kontrole zmíněnou položku neuznal jako daňově účinnou.

Daná věc je před zdejším soudem projednávána již počtvrté.

Prvním rozsudkem ze dne 24. 6. 2008, čj. 30 Ca 138/2007-60 rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť dospěl k názoru, že žalobkyně byla postupem správních orgánů v rámci odvolacího řízení omezena na svém právu, jež jí přiznává ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, čímž jí byla odepřena možnost účinné obrany v odvolacím řízení. Žalovaný proto prostřednictvím správce daně doplnil řízení vydáním písemnosti ze dne 22. 8. 2008, ve které žalobkyni zodpověděl jí vznesené otázky a vyjádřil se k důkazním prostředkům předloženým v rámci odvolacího řízení. Následně vydal žalovaný nové (nyní napadené) rozhodnutí, kterým znovu zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí - platebnímu výměru ze dne 4. 10. 2006, čj. 186513/06/248912/4289, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003.

Toto rozhodnutí napadla žalobkyně žalobou, na základě níž vydal krajský soud dne 26. února 2010 rozsudek čj. 30 Ca 189/2008-53, jímž žalobu zamítl. Krajský soud se zabýval třemi mezi účastníky spornými otázkami: zda byly služby dle smlouvy ASA skutečně poskytnuty a tedy částka vynaložená za jejich poskytnutí daňově uznatelná, dále otázkou správnosti samotného účtování v roce 2003 pomocí dohadné položky pasivní a konečně procesní stránkou věci, tj. okruhem námitek vytykajícím správci daně zejména nedodržení daňového řádu při vedení daňového řízení. Procesní námitky žalobkyně směřující konkrétně proti porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) a § 2 odst. 2 daňového řádu neshledal důvodné. Nepřisvědčil žalobkyni ani pokud šlo o samotnou otázku oprávněnosti účtování o dohadné položce pasivní v roce 2003, neboť dospěl k závěru, že žalobkyně k takovému účetnímu zápisu (relevantnímu odhadu ceny za konkrétní poradenské služby) neměla ke dni 31. 12. 2003 řádnou dokumentaci. K otázce prokázání poskytnutí služeb žalovanému vytkl nesprávné, resp. nedostatečné hodnocení žalobkyní předložených listin jako materiálních výstupů z poskytnutých poradenských služeb. Krajský soud pak uzavřel, že s ohledem na dílčí závěr ohledně samotného účtování o dohadné položce, tj. že žalobkyně nebyla oprávněna na základě dokladů, které měla k dispozici, účtovat o dohadné položce pasivní ve výši 27 591 000 Kč v účetním období roku 2003, nebylo v dané věci natolik podstatné, zda současně prokázala, že služby byly skutečně poskytnuty v deklarovaném rozsahu a že tak šlo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění, udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Proti uvedenému rozsudku krajského soudu brojila žalobkyně kasační stížností, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl dne 23. listopadu 2010 rozsudkem čj. 2 Afs 39/2010-116 tak, že shora citovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalobkyní namítané procesní vady, které měly

spočívat v nerespektování ustanovení § 2 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, důvodnými neshledal. Uvedl, že lhůta k doplnění odvolání správcem daně být stanovena nemusela, neboť doplnění odvolání je úkonem, který byl v daném případě plně na vůli odvolatele; jeho odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru dne 10. 11. 2006 a doplněné dne 12. 1. 2007 obsahovalo zákonné náležitosti a tudíž bylo projednatelné. Doba odvolacího řízení není daňovým řádem nijak omezena, vyjma zájmu na rychlosti řízení tak, aby daňová povinnost byla co nejdříve postavena najisto a aby byly respektovány lhůty k vyměření (doměření) daně. Poukazovala-li žalobkyně na překvapivost rozhodnutí žalovaného, a to pro krátkost doby mezi zasláním zprávy a rozhodnutím, ani v tomto směru jí nepřisvědčil. K posouzení podmínek pro účtování nákladů jako dohadné položky pasivní Nejvyšší správní soud konstatoval, že rozhodnutí žalovaného stálo na závěru, že žalobkyně neprokázala, že přijala služby dle smlouvy ASA, že vůbec vznikly výdaje ve výši 27 591 000 Kč, že tyto výdaje byly výdaji sloužícími k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a dále, že proto ani nebyla prokázána oprávněnost účtování o dohadné položce pasivní. Připomněl na věc dopadající právní úpravu a dále to, že předpokladem pro účtování dohadné položky pasivní je, že je znám závazek (a tedy i doložena jeho existence), ale ke konci rozvahového dne není možno stanovit jeho výši. V daném případě se jednalo o účetní položku na dosud nevyfakturované poradenské služby za rok 2003, přičemž odhad nákladů služeb podle smlouvy ASA byl skutečně učiněn už v únoru roku 2003 a do konce roku nebyl změněn. Přitom smlouva předpokládala poskytování čtvrtletních zálohových listů poskytovatelem služeb na náklady jím vynaložené při poskytování služeb a stanovila i způsob odhadu nákladů. Konečná faktura pak měla vycházet z nákladů přiřaditelných k jednotlivým dodávkám služeb spolu se ziskovou přírážkou a při odečtení částek fakturovaných na zálohových listech; ty však vystavovány nebyly. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil žalobkyni v tom, že dostatečným titulem pro účtování dohadné položky pasivní byla smlouva ASA, neboť ta nedokládá, že k poskytnutí služeb a v jakém rozsahu skutečně došlo. Nemůže jím být ani faktura vystavená na stejnou částku vystavená v roce 2005, která navíc není v souladu s vyjádřeními poskytnutými žalobkyní v průběhu řízení. Konkrétní náklady dle Nejvyššího správního soudu nevyplynuly ani ze žalobkyní předložených tabulek obsahujících souhrn nákladů společností International Power plc. vynaložených na poskytování poradenských služeb dceřiným společností a rovněž nekorespondujícími s vyjádřením žalobkyně o skladbě služeb. Stejně tak nebyla splněna další podmínka pro účtování dohadné položky pasivní, a to určení výše ceny závazku. Nebylo totiž doloženo, jakým způsobem byl odhad učiněn a při nedoložení poskytnutých služeb nemohl mít odhad oporu ve způsobu stanovení ceny sjednaném ve smlouvě ASA. Částka byla účtována shodně podle odhadu z února 2003, tedy odhadu provedeného v době, kdy nemohlo být vůbec známo, jaký rozsah služeb bude poskytován. Nejvyšší správní soud však shledal kasační stížnost důvodnou z pohledu posouzení závěru krajského soudu o tom, že žalovaným nedostatečně provedené hodnocení dalších žalobkyní předložených dokladů nemělo ve výsledku dopad na závěr ve věci, a závěru žalovaného o neexistenci důvodů pro účtování označené dohadné položky pasivní opírající se o to, že nebylo doloženo přijetí služeb podle smlouvy ASA, že vůbec vznikly nějaké výdaje a že se jednalo o výdaje sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24

odst. 1 zákona o daních z příjmů. V tomto směru nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu další žalobkyní předložené doklady pominout s tím, že na účtování o dohadné položce pasivní nemohly mít vliv. Zdůraznil, že závěr o nesplnění podmínek pro její účtování stojí na tom, že žalobkyně nedoložila poskytnutí služeb a že nedoložila jejich význam z hlediska uznatelnosti výdajů za tyto služby; to vedlo ke zpochybnění existence plnění, a ke zpochybnění podkladů pro odhad výdajů účtovaných jako dohadná položka pasivní. Doklady krajským soudem označené za sice nesprávně nehodnocené, ale současně za nerozhodné, pak ovšem dle Nejvyššího správního soudu ve skutečnosti mohly mít význam pro posouzení existence služeb, jejich rozsahu a významu pro žalobkyni. Nejvyšší správní soud uzavřel, že je-li žalobkyni vytýkáno nesplnění povinnosti prokázat svá tvrzení ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, nelze k takovému závěru dospět při opomenutí hodnocení části jím předložených důkazních prostředků, které neučinil žalovaný ani (následně) krajský soud.

Krajský soud po zrušení jeho rozhodnutí Nejvyšším správním soudem pokračoval v řízení a vydal dne 31. 3. 2011 rozsudek čj. 30 Af 37/2010-144, jímž rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uvedl v něm, že se neztotožnil s názorem žalobkyně, že nestanovením lhůty k doplnění odvolání jí tak nebylo umožněno vyjádřit se a doplnit odvolání.

K otázce oprávněnosti účtování o dohadné položce pasivní v roce 2003 krajský soud uvedl, že k její tvorbě předložila žalobkyně v průběhu daňové kontroly dva účetní doklady vystavené v únoru 2003, a to interní sdělení Časové rozlišení poplatku za poradenské služby (ze dne 26. 2. 2003), v němž je uvedeno, že dle odhadu Charlese Dextera bude v roce 2003 činit částka placená společností International Power plc. dle smlouvy ASA za poradenské služby 600 000 GBP a dále doklad Manažerské služby (ze dne 20. 3. 2003), v němž je uvedeno, že o dohadné položce pasivní má být každý měsíc účtováno ve stejné výši (při kurzu 48,457 GBP celkem pak 29 074 200 Kč za celý rok 2003), přičemž je na této listině uveden i přepočet částky 600 000 Kč GBP k 31. 12. 2003 směnným kurzem ČNB na částku 27 591 000 Kč. Až po ukončení daňové kontroly v rámci odvolacího řízení předložila žalobkyně další účetní doklad - Interní sdělení EOP, a. s., s datem 17. 12. 2003, ve kterém uvádí ředitel pro finance ing. K., že projednal s panem D. předpokládanou výši ceny za poskytnuté služby na základě smlouvy ASA v roce 2003, a ten že potvrdil, že cena bude činit přibližně 600 000 GBP.

Krajský soud po posouzení žalobkyní předložených listin dospěl k závěru, že žalobkyně nepostupovala správně, když do nákladů zdaňovacího období roku 2003 zaúčtovala jako dohadnou položku snižující základ daně předmětnou částku za poradenské služby, neboť k takovému účetnímu zápisu (relevantnímu odhadu ceny za konkrétní poradenské služby) neměla k 31. 12. 2003 řádnou dokumentaci. Ze žalobkyní předložených dokladů je totiž zřejmé, že částka byla odhadnuta již v únoru 2003 a zůstala stejná až do 31. 12. 2003, a to v celkové výši 600 000 GBP. Nejednalo se přitom o cenu za služby svou výší zanedbatelnou, ale o částku

(v závislosti na směnném kurzu ČNB) cca 27 mil. Kč. Ze znění samotné smlouvy ASA i vyjádření žalobkyně v průběhu daňového řízení považoval soud za zřejmé, že se mělo jednat o poměrně obsáhlé poradenství (poskytované i např. po telefonu v závislosti na potřebách žalobkyně), proto v počátku roku 2003 nemohlo být nikomu dostatečně známo, jak velkého rozsahu a objemu budou služby za celý rok 2003 poskytnuty. Bylo proto i logické, že se v bodě 5.2 a 5.3 smlouvy ASA společnost International Power plc. zavázala poskytovat žalobkyni čtvrtletní zálohové listy na náklady jí vynaložené při poskytování služeb s tím, že každý zálohový list bude založen na odhadu nákladů na poskytované služby odvozeném ze skutečných nákladů a z rozpočtu poskytovatele (společnosti International Power plc.) a z rozpočtu předaného příjemcem pro související finanční rok. Konečná faktura pak dle bodu 5.4 smlouvy ASA měla být založena na nákladech vynaložených společností International Power plc. přiřaditelných dodávkám služeb spolu se ziskovou přírážkou k těmto nákladům a odečteny částky vyfakturované na zálohových listech. K vystavení čtvrtletních zálohových listů zřejmě nedošlo, což však samo o sobě nemohlo být na překážku vyhotovení rozpočtu nákladů na jednotlivé služby, resp. druhy služeb, neboť právě vyjádřením konkrétních nákladů vynaložených poskytovatelem služeb a přičtením ziskové přírážky byla dle smlouvy ASA tvořena cena za poradenské služby. Přestože žalobkyně byla vyzývána (zejména výzvou ze dne 19. 3. 2007 a předtím výzvou ze dne 19. 5. 2005) ke specifikaci ceny za služby, resp. předložení rozpočtu nákladů na služby poskytnuté v roce 2003, tj. byla vyzývána k předložení podkladů pro odhad ceny za služby poskytnuté za celý rok 2003 pro tvorbu dohadné položky, takové podklady nepředložila.

Krajský soud tak v uvedeném rozsudku dále konstatoval, že za dostatečný důkaz v tomto směru nelze považovat žalobkyni v odvolacím řízení předložené dvě tabulky v anglickém jazyce - „Direct asset recharges“ (přímé přeúčtování aktiv) a „European recharges“ (evropské přeúčtování), v nichž jsou uvedeny celkové náklady přeúčtované společností International Power plc. dceřiným společnostem, mezi nimiž je i žalobkyně. Přestože tabulky nebyly přeloženy do českého jazyka, jak správně konstatoval i žalovaný, je z nich bezpochyby patrné, že se nejedná o konkrétní náklady spojené s poskytnutím konkrétních poradenských služeb. Navíc mezi těmito tabulkami, sdělením samotné žalobkyně ze dne 5. 8. 2004 Finančnímu úřadu pro Prahu 1 na dotaz tohoto úřadu ohledně služeb poskytnutých jí společností International Power plc. v roce 2003 a údaji na faktuře č. 1268, existuje zjevný nesoulad. I tato skutečnost tak vypovídá o tom, že v době účtování o dohadné položce pasivní k rozvahovému dni, tj. k 31. 12. 2003, a jak je zřejmé ještě ani v srpnu 2004, žalobkyně neměla dostatečné podklady a tedy ani přehled o tom, v jaké hodnotě přijala konkrétní poradenské služby, a tedy neměla ani dostatečné podklady pro ověření oprávněnosti účtování na účtu 389 – Dohadné účty pasivní. Krajský soud dospěl ke zjištění, že den 31. 12. 2003 měla být žalobkyni ověřena oprávněnost a správnost zůstatku účtu 389, na kterém účtovala o dohadné položce pasivní ve výši 27 591 000 Kč. Dle § 29 a 30 zákona o účetnictví byla povinna při sestavení účetní závěrky své závazky inventarizovat dokladovou inventurou, tj. účetními doklady, kterými by mohla věrohodně doložit, že o dohadné položce, kterou

uplatnila jako položku daňově účinnou, účtovala oprávněně. To neprovedla ani v následujícím účetním období a přestože dle Opatření MF má být po zaúčtování dohadné položky pasivní do nákladů provedeno její vyúčtování v následujícím období nebo v za sebou jdoucích obdobích (Čl. IX odst. 1 Opatření MF), až v roce 2005 požádala o vystavení faktury za poradenské služby. Správce daně a žalovaný tak důvodně vytýkají žalobkyni, v návaznosti na povinnost stanovenou zákonem o účetnictví inventarizované závazky doložit řádnými účetními doklady, že takové doklady ani dokumentaci žalobkyně nepředložila a tedy závazky neinventarizovala předepsaným způsobem. Zákon o účetnictví ve svém § 29 a 30 povinnost inventarizovat majetek a závazky ukládá, přičemž pro zjištění základu daně z příjmů se dle ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vychází právě z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, tj. dle zákona o účetnictví.

Krajský soud ve svém předcházejícím zrušujícím rozsudku (sp. zn. 31 Af 37/2010) vycházel ze závazného názoru Nejvyššího správního soudu, který zdůraznil, že závěr o nesplnění podmínek pro účtování o dohadné položce pasivní stojí na tom, že žalobkyně nedoložila poskytnutí služeb a že nedoložila jejich význam z hlediska uznatelnosti výdajů za tyto služby. Pokud jde tedy o závěr žalovaného a v tomto směru žalobkyni další předložené listiny (materiální výstupy z poskytnutých poradenských služeb - Central European Business Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýzu hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu a Vlastní hodnocení interní kontroly), ty žalovaný vyhodnotil jako neprokazující uskutečnění poradenských služeb, a to zejména proto, že z nich nevyplývalo, že je poskytl společnost International Power plc., některé z dokumentů dle jeho názoru spadají do oblasti jednotného řízení holdingu a účast zástupců společnosti International Power plc., kteří byli současně členy představenstva žalobkyně, na některých jednáních, hodnotil jako jednání přímo za žalobkyni. Krajský soud tak vyslovil jednoznačné stanovisko, že odmítnutí všech těchto listin bez dalšího podrobnějšího posouzení neobstojí. Poradenská činnost tohoto typu má bezesporu svá specifika a zákonitosti, mezi které bude mimo jiné patřit i shromažďování a vyhodnocování různých údajů v dané oblasti k dané problematice, aniž by např. osoba poskytující poradenství musela vždy všechny takové údaje jako své podklady pro určité hodnocení nutně i sama vytvářet. Pokud z některých předložených listin nevyplývalo, kdo je vypracoval a k jakému účelu, bylo na místě dotázat se na tuto skutečnost žalobkyně jako předkladatele materiálů, které měly pro její činnost sloužit (např. konkrétními dotazy při výslechu svědka ing. K., popř. provést výslech dalších svědků – zaměstnanců společnosti International Power plc., kteří se dle žalobkyně měli na poskytování poradenských služeb podílet). Žalovaný rovněž některé z dokumentů označuje jako řídicí akty koncernu vůči svým dceřiným společnostem, ale tyto úvahy neopírá o žádné konkrétní zjišťování a hodnocení vztahu společnosti International Power plc. a žalobkyně. V tomto směru je současně třeba vždy zvažovat, zda k případným složitějším ekonomickým vazbám mezi společnostmi (k přesnému rozlišení řídicích činností mateřské společnosti vůči společnostem dceřiným) nevyžádat v tom kterém konkrétním případě znalecké posouzení. Je rovněž nutno zkoumat i skutečný význam jednotlivých poskytovaných služeb z hlediska hospodářského cíle, k nimž mají sloužit (jejich význam pro

dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů) a poté případně i posoudit hodnotu poskytnutých služeb s ohledem na personální a ekonomické propojení obou subjektů.

Na základě závazného právního názoru vysloveného jak Nejvyšším správním soudem tak i zdejším soudem vydal žalovaný nové rozhodnutí, jež se na základě nově podané žaloby stalo opět předmětem soudního přezkumu před zdejším soudem. Krajský soud při něm hodnotil, zda se žalovaný řídil shora vysloveným závazným soudním názorem. Následně se pak zabýval otázkou důkazní pozice žalobkyně a správce daně se zohledněním způsobu, jakým žalobkyně vedla svoje účetnictví.

K otázce posouzení, zda žalovaný postupoval v souladu s názorem vysloveným oběma soudními instancemi krajský soud z napadeného rozhodnutí zjistil, že se žalovaný v pokračujícím odvolacím řízení zaměřil na posouzení otázky, zda žalobkyně postupovala při tvorbě dohadné položky pasivní ve shora uvedené výši v souladu se zákonem o účetnictví. Z napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalovaný hodnotil postup při účtování žalobkyně od počátku zahájení daňového řízení, tedy od 19. 4. 2005, kdy byla zahájena u žalobkyně daňová kontrola s tím, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí rozlišil okamžik, ke kterému znovu žalobkyni, v souladu s posledním zrušujícím rozsudkem zdejšího soudu, vyzval k doplnění důkazních prostředků. Stalo se tak k datu 31. 3. 2011.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl ke zjištění, že „K tomuto účetnímu případu předložila žalobkyně interní sdělení nazvané „Časové rozlišení poplatku za poradenské služby s datem vyhotovení 26. 2. 2003“, ve kterém je uvedeno, že dle odhadu p. Ch. D. bude v roce 2003 činit částka placená společnosti International Power plc. dle smlouvy ASA částku GBP 600 000 (slovy: šestsettisíc liber anglických). Další doklad, který byl předložen, má v názvu uvedeno „Manažerské služby – předpoklad pro rok 2003“ a obsahuje datum 20. 3. 2003. Z tohoto účetního dokladu je zřejmé, že každý měsíc má být účtováno o dohadné položce pasivní ve stejné částce Kč 2 422 850, celkem tedy Kč 29 074 200 za celé účetní období roku 2003. Další údaj na tomto účetním dokladu se týká přepočtu částky GBP 600 000 k 31. 12. 2003 kurzem ČNB na hodnotu Kč 27 591 000. Až dodatečně v rámci odvolacího řízení předložila žalobkyně účetní doklad nazvaný „Interní sdělení EOP, a.s.“ s datem vystavení 17. 12. 2003, ve kterém je uvedeno, že ing. P. K. projednal s panem D. předpokládanou výši ceny za poskytnuté služby na základě smlouvy ASA v roce 2003 a že tato cena bude přibližně činit GBP 600 000. Dále žalobkyně předložila smlouvu ASA uzavřenou dne 9. 10. 2002 s International Power plc., kde se poskytovatel se zavázal poskytovat poradenské služby, detailněji popsané v příloze II (Služby), za podmínek uvedených v předmětné smlouvě. Poskytovatel se zároveň v bodu 8 smlouvy ASA zavázal předkládat zálohové listy na cenu za služby k poslednímu dni března, června, září a prosince, nebo co nejdříve, jakmile to bude možné, za služby poskytnuté ve třech minulých měsících s tím, že zálohové listy a faktury budou splatné do 30 dnů do data vystavení. Dále bylo smluvěno, že poskytovatel musí udržovat adekvátní záznamy,

aby bylo možno vystavit řádně fakturu, a to způsobem, jak je uvedeno v příloze č. IV. Taktéž ze smlouvy ASA vyplývá, že tato smlouva může být změněna pouze písemným dokumentem podepsaným oprávněným zástupcem každé strany (bod 18.1). Vzhledem k tomu, že smlouva ASA měla rámcový charakter, neboť byla účinná po více období, a příloha č. II obsahovala přehled „zejména“ možných poradenských služeb poskytovaných společností International Power plc., správce daně výzvou ze dne 19. 5. 2005 vyzval žalobkyni k podání vysvětlení a předložení veškerých dokladů, které měla k dispozici při sestavení účetní závěrky a při zaúčtování dohadné položky pasivní a kterými by prokázal oprávněnost její tvorby, výše a způsob zaúčtování. Taktéž správce daně vyzval žalobkyni k prokázání, jaké služby sjednané ve smlouvě ASA byly skutečně v roce 2003 poskytnuty, v jaké souvislosti, v jaké ceně a kým konkrétně.“

Žalovaný dále konstatoval, že v odpovědi na výzvu žalobkyně potvrdila, že se jedná o rámcovou smlouvu uzavřenou na dobu neurčitou a že cena za služby je vypočítávána prostřednictvím metody „nákladů a ziskové přírážky“, která je jednou z doporučených metod směrnice OECD. Dále uvedl, že k určení odpovídajících nákladů za poskytování služeb jsou přímé náklady alokovány na žalobkyni a nepřímé náklady jsou vypočteny prostřednictvím kalkulační metody popsané v příloze III smlouvy ASA. Dále uvedla seznam služeb, které měla v roce 2003 společnost International Power plc. poskytnout (finanční služby, lidské zdroje, obchodní služby, poradenské služby). K tomu žalovaný uvedl, že důkazní prostředky k prokázání uskutečnění vyjmenovaných služeb v odpovědi na výzvu, popřípadě dokumentace (čtvrtletní zálohové listy, popř. přehled vynaložených nákladů + zisková přírážka 9,3 %, ke které se zavázal poskytovatel služeb v bodu 5 smlouvy ASA), předloženy nebyly. Žalobkyně uvedla, že jí byly poskytnuty služby ve formě kontrolních činností, tak i služby výzkumu a vývoje, což je v rozporu s bodem 4.1. smlouvy ASA, kde je uvedeno, že smlouva nezahrnuje činnosti prováděné poradenskými odděleními poskytovatele, které zahrnují akcionářské nebo kontrolní služby ve vztahu k přidruženým společnostem poskytovatele nebo jsou jiným způsobem založeny na přímém nebo nepřímém akcionářském vztahu poskytovatele v přidružených společnostech a v bodu 4.2. smlouvy ASA je uvedeno, že smlouva nezahrnuje výzkumné a vývojové činnosti nebo vytváření a údržbu nehmotných aktiv. Správce daně tedy oprávněně, jak žalovaný uvedl, pojal pochybnosti, zda obecně specifikované služby v odpovědi na výzvu bez doložení důkazními prostředky byly uskutečněny, v jakém rozsahu a především v jakém zdaňovacím období.

K takto zjištěnému skutkovému stavu žalovaný konstatoval, že žalobkyně nemohla stanovit výši dohadné položky pasivní k 31. 12. 2003. Smlouva předpokládala poskytování čtvrtletních zálohových listů poskytovatelem služeb společností International Power plc. na náklady jí vynaložené při poskytování služeb i způsob odhadu nákladů. Konečná faktura pak měla vycházet z nákladů přiřaditelných k jednotlivým dodávkám služeb spolu se ziskovou přírážkou ve výši 9,3 % a při odečtení částek fakturovaných na zálohových listech; ty však vystavovány nebyly. Žalobkyně nedoložila, jakým způsobem byl odhad učiněn. Při nedoložení poskytnutých služeb nemohl mít odhad výše dohadné položky ve výši Kč 27 591 000

oporu ve způsobu stanovení ceny sjednaném ve smlouvě ASA. Částka byla účtována po celé období shodně podle odhadu v únoru 2003, tedy odhadu provedeného v době, kdy nemohlo být vůbec známo, jaký rozsah služeb bude poskytován.

Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně žádným důkazním prostředkem taktéž nedoložila, že zaúčtovanou dohadnou položku pasivní inventarizovala a ověřila tak její výši podle ustanovení § 29 odst. 1 zákona o účetnictví, přestože účetní jednotka je povinna při sestavení účetní závěrky své závazky inventarizovat. Podáním ze dne 29.9.2005 zaslala žalobkyně správci daně další důkazní prostředek k výzvě č. j. 100228/05/248540/5226, a to fakturu č. 01268 ze dne 13.9.2005 vystavenou společností International Power plc. Tuto fakturu však v době, kdy o dohadné položce pasivní účtovala, k dispozici neměla, nemohla tedy z ní při odhadu výše dohadné položky pasivní vycházet. Faktura navíc není v souladu s vyjádřeními poskytnutými žalobkyní. K ověření skutečnosti, že stálou provozovnou společnosti International Power plc. byly žalobkyni v roce 2003 poskytnuty poradenské služby na území České republiky, zaslal správce daně dne 29. 5. 2006 dožádání na Finanční úřad pro Prahu 1. Z odpovědi vyplynulo, že není možné prokázat, zda poradenské služby byly poskytnuty či nikoli, protože stálá provozovna vykázala za rok 2003 výnosy ve výši Kč 0 (přestože je logické, že měla účtovat o dohadné položce aktivní do výnosů, tedy opačně, než postupoval daňový subjekt při účtování dohadné položce pasivní do nákladů). Faktura č. 01268 tak nemohla být podkladem pro vytvoření dohadné položky pasivní a stanovení její výše, a to i proto, že byla vystavena až v roce 2005. Správci daně byla také Finančním úřadem pro Prahu 1 poskytnuta odpověď daňového subjektu na jeho výzvu, kterou žalobkyně zaslal dotyčného finančního úřadu dne 10. 8. 2004 a která se týká problematiky poskytování služeb stálou provozovnou International Power plc. právě žalobkyni v letech 2001, 2002 a 2003. Z odpovědi vyplynulo, že stálá provozovna vystavuje faktury s několikaletým zpožděním a s dalším velkým prodloužením jsou žalobkyní hrazeny. Z odpovědi také vyplynulo, že v roce 2003 byly žalobkyni poskytnuty poradenské služby uskutečněné ve Velké Británii v částce GBP 452 580 a uskutečněné v České republice v hodnotě GBP 147 420 a že tyto služby žalobkyni nebyly vyfakturovány. Žalovaný tak považoval za zřejmé, že žalobkyně neměla přehled, jaké služby jí byly případně poskytnuty a především v jaké hodnotě, protože faktura č. 01268 obsahuje jiné číselné údaje. Žalovaný tak uzavřel, že pokud by žalobkyně v roce 2003 přijala služby v souladu se smlouvou ASA, musela by mít dne 5. 8. 2004, kdy odpovídal na výzvu, o nich přehled. I toto nasvědčuje dle žalovaného také tomu, že v době, kdy žalobkyně účtovala o dohadné položce pasivní k rozvahovému dni, tj. k 31. 12. 2003, neměla prokazatelně přehled o přijatých službách a především neměla důkaz, že skutečně oprávněně mohla účtovat o předmětné dohadné položce pasivní.

Žalobkyně navrhla, jak žalovaný dále uvedl, svědecké výpovědi ing. P. K., finančního ředitele žalobkyně, a Ch. D., jednoho ze zaměstnanců společnosti International Power plc., který se měl podílet na zajištění služeb. Následně, když žalobkyně zjistila, že Ch. D. není na území České republiky,

navrhla místo tohoto svědka vyslechnout A. G. Správce daně tento návrh akceptoval a A. G. vyslechl. Z výpovědi vyplynulo, že v roce 2003 pan G. sice pracoval ve společnosti International Power plc., ale neměl žádný přímý vztah k žalobkyni. Konstatoval, že služby, které byly poskytnuty, byly velkého rozsahu a že seznam poskytnutých služeb byl správci daně zaslán dne 8. 7. 2005. Zmiňoval se o pomoci při uskutečňování krátkodobých, střednědobých a dlouhodobých rozhodnutí o cenové tvorbě, o strategii investování a o plánování zdrojů atd. Taktéž se zmínil o účasti zaměstnanců International Power plc. na jednáních v roce 2003 při vypořádání pojistné události, což umožnilo daňovému subjektu získat pojistné plnění, které bylo o 30 mil. vyšší ve srovnání s původním návrhem pojišťovny. K těmto výpovědím žalovaný uvedl, že nenacházejí oporu v předložených důkazních prostředcích, především ve smlouvě ASA (náklady vynaložené při poskytování služeb a způsob odhadu nákladů včetně ziskové přírážky ve výši 9,3 %). Výpovědi především neprokázaly, jak byla stanovena výše dohadné položky pasivní.

K důkazním prostředkům označeným jako Central European Bussiness Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu, Vlastní hodnocení interní kontroly žalovaný uvedl, že se obsahem těchto písemností podrobně zabýval v předcházejícím zrušeném rozhodnutí, ve kterém konstatoval, co lze z těchto písemností vyčíst. V tomto rozhodnutí se však nezabýval skutečností, zda z těchto důkazních prostředků vyplývá, jak byla stanovena výše dohadné položky pasivní a zda tato skutečnost z těchto důkazních prostředků vyplývá. Těmito důkazními prostředky se tedy znovu zabýval a došel k závěru, že z nich nevyplývá, jak na jejich základě žalobkyně stanovila dohadnou položku pasivní ve výši Kč 27 591 000, neboť takovouto informaci neobsahují. Jedná se o dokumenty obecné povahy, z kterých není zřejmé, o jaký konkrétní závazek se jedná a jaké náklady z nich vyplynuly poskytovateli služeb. Tyto důkazní prostředky nemohly být dle žalovaného podkladem ke stanovení konkrétní výše dohadné položky pasivní, protože z nich nebylo možno určit ocenění jednotlivých služeb, které bylo nezbytné ke kvalifikovanému odhadu celkové výše dohadné položky pasivní.

Žalovaný uvedl, že při absenci splnění základního požadavku při tvorbě dohadné položky pasivní, a to určení výše závazku k rozvahovému dni, který je podkladem k účtování dohadné položky pasivní, nelze tvorbu dohadné položky pasivní na základě těchto důkazních prostředků uznat v daňových nákladech.

Dále v rámci odvolacího řízení předložila žalobkyně účetní doklad nazvaný Interní sdělení EOP, a.s., ke kterému byly přiloženy dvě tabulky nazvané Direct asset recharges (přímé přeúčtování aktiv) a European recharges (evropské přeúčtování). K tomu žalovaný uvedl, že žalobkyně popisuje tabulky, které sama nevytvořila, a vyjadřuje domněnky o chybně uvedených částkách na faktuře č. 1268. Svoje vysvětlení však ničím nedokládá. Přičemž tyto rozporuplné důkazní prostředky měly být podkladem pro tvorbu dohadné položky. Náklady na poradenské služby byly značného rozsahu, avšak žalobkyně nepožadovala pro kontrolu jejich výše jejich

detailní rozpis, ač měla dle smlouvy ASA na tento rozpis nárok. Žalovaný k tomu uvedl, že tabulkami č. 1 a 2, důkazními prostředky citovanými na str. 10 tohoto rozhodnutí a svým vysvětlením neprokázala oprávněnost tvorby dohadné položky pasivní. K obdobnému závěru došel i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 11. 2010, č.j. 2 Afs 39/2010-116, s tím, že nebyla splněna podmínka pro účtování dohadné položky pasivní, a to určení výše ceny závazku, neboť nebylo doloženo, jakým způsobem byl odhad učiněn, a při nedoložení poskytnutých služeb nemohl mít odhad oporu ve způsobu stanovení ceny sjednaném ve smlouvě ASA.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále konstatoval, že z výše uvedených důkazních prostředků a výsledků zúčastněných osob nebylo a i nadále není zřejmé, jak žalobkyně určila výši závazku, neboť konkrétní náklady nevyplynuly ze žádných předložených důkazních prostředků. Žalovaný proto v pokračujícím řízení po rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2011, č.j. 30 Af 37/2010-144, opětovně požádal správce daně, aby žalobkyni vyzval k uvedení a především k doložení, jak stanovila výši dohadné položky pasivní. V odpovědi na výzvu žalobkyně nedoložila žádné důkazní prostředky. Pouze obecně sdělila, že podmínky pro účtování dohadné položky splnila a že požadované rozdělení celkové částky podle jednotlivých závazků není možné provést, protože se jednalo pouze o jeden závazek. Dále sdělila, že nemohla rozdělit závazky podle poskytovatele (společnosti International Power plc. nebo její stále provozovny v Praze), neboť tyto informace nezná, a navrhla, aby si tyto informace správce daně vyžádal od společnosti International Power plc. Požadavek, aby správce daně zajišťoval pro žalobkyni důkazní prostředky o tom, jak stanovila výši dohadné položky pasivní, považoval žalovaný za bezpředmětný, neboť žalobkyně je účetní jednotkou a pokud prováděla účetní zápisy do účetních knih, měla tak činit na základě skutečností, které jí byly známy v okamžiku provedení účetního zápisu do účetních knih. Pokud tomu tak nebylo, pak zajištění důkazů o způsobu tvorby a výše dohadné položky pasivní nelze požadovat dodatečně po správci daně ani jiné osobě. Žalovaný považoval za zřejmé, že žalobkyně požadavku správce daně nevyhověla, proto ji správce daně znovu vyzval, aby prokázala, že postup, jakým byla vytvořena dohadná položka pasivní byl v souladu se zákonem o účetnictví a souvisejícími předpisy. Správce daně požadoval, aby vysvětlila, proč nemůže rozdělit celkovou výši dohadné položky podle jednotlivých služeb a místa, kde byly provedeny, když je schopna vyjmenovat pracovníky, kteří službu prováděli, a uvést, o jaké služby se mělo jednat. Dále správce daně požadoval sdělit, jak stanovila výši dohadné položky, když není schopna vyčíslit jednotlivé závazky a specifikovat služby, ze kterých se tato vytvořená dohadná položka skládá, což shodně konstatovaly i oba soudy. Dále požadoval vysvětlit rozpory mezi jednotlivými předloženými důkazními prostředky. V odpovědi na výzvu žalobkyně konstatovala, že je pro ni důležitá výsledná kvalita a rozsah služeb, nikoliv podružné informace o průběhu jejich poskytování. Proto je schopna přesně popsat obsah služeb a jejich význam a doložit výstupy z těchto služeb, jak učinila v průběhu důkazního řízení, avšak nemůže správci daně poskytnout některé detailní informace. Důvodem je, že tyto informace objektivně neexistují. Z toho žalovaný dovodil, že se žalobkyně snažila odůvodnit, proč není schopna doložit, jak byla stanovena dohadná položka pasivní ve výši GBP 600 000.

V okamžiku, kdy účtovala o dohadné položce pasivní, kterou ovlivnil výsledek hospodaření a základ daně z příjmů za zdaňovací období roku 2003, měla být připravena prokázat a doložit její výši a účel. Předložené důkazní prostředky neprokázaly oprávněnost účtování o dohadné položce pasivní, neboť žalobkyně neprokázala konkrétní náklady, které měly být podkladem pro stanovení výše předmětné dohadné položky. Dále nebyla splněna další podmínka pro účtování dohadné položky pasivní, a to určení výše ceny závazku, neboť nebylo doloženo, jakým způsobem byl odhad učiněn, a při nedoložení poskytnutých služeb nemohl mít odhad oporu ve způsobu stanovení ceny sjednaném ve smlouvě ASA.

Dále žalovaný uvedl, že v souladu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu dne 24.11. 2011 zaslal žalobkyni Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V na výzvu žalobkyně setrvala u obecného konstatování o tom, že je i nadále názoru, že výši, v jaké byla dohadná položka pasivní zaúčtována, bylo možné stanovit právě na základě smlouvy ASA a dále díky vědomosti daňového subjektu o tom, jaké služby a v jakém množství byly poskytnuty. Důkazní prostředky prokazující její tvrzení nebyly předloženy, ani taková skutečnost z celého daňového řízení nevyplynula.

Závěry žalovaného vyslovené v odůvodnění napadeného rozhodnutí a shora prezentované hodnotil krajský soud z pohledu požadavků závazného právního názoru vysloveného jak ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu tak i rozsudku zdejšího soudu. Dospěl přitom k jednoznačnému stanovisku, že žalovaný požadavkům těchto soudů dostál, proto na odůvodnění napadeného rozhodnutí, s jehož obsahem se ztotožňuje, i plně odkazuje.

Krajský soud při posouzení projednávané věci vycházel jak z jednotlivých ustanovení zákona o daních z příjmů tak i z jednotlivých ustanovení zákona o účetnictví. Z ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Dle ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, tj. dle zákona o účetnictví. Dle ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisí (dále jen „účetní období“); není-li možné tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. Zákon o účetnictví ve svém § 4 odst. 2 stanoví povinnost účetních jednotek dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a příslušné postupy účtování. Ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Řádná účetní závěrka se přitom sestavuje k poslednímu dni účetního období (§ 19 odst. 1 zákona o účetnictví). Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné, přičemž účetnictví je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a účetní

jednotka provedla inventarizaci (§ 8 zákona o účetnictví). Dle ustanovení § 29 téhož zákona je účetní jednotka povinna při sestavení účetní závěrky své závazky inventarizovat, přičemž u závazků se skutečný stav zjišťuje inventurou dokladovou, který je povinna zaznamenat v inventurním soupisu (§ 30 zákona o účetnictví). Pro naplnění § 3 zákona o účetnictví, tj. zaúčtování všech účetních případů do období, se kterým časově a věcně souvisejí, slouží účtování pomocí dohadných účtů dle Opatření MF (Účtová třída 3 – zúčtovací vztahy v Čl. IX - Přejícné účty aktiv a pasiv). Zde se účtují účetní případy, které musí účetní jednotka před koncem účetního období zaúčtovat (přestože nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady), protože časově a věcně souvisejí s daným účetním obdobím. Na účet 389 – Dohadné účty pasivní se tak účtují dohadné položky pasivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh, např. nevyfakturované dodávky.

Krajský soud vycházel při hodnocení postupu žalovaného v předcházejícím i nově otevřeném odvolacím řízení především ze závazného stanoviska Nejvyššího správního soudu obsaženého v jeho shora vzpomínaném zrušujícím rozsudku sp. zn. 2 Afs 39/2010. V něm bylo jednoznačně konstatováno, že nelze přisvědčit žalobkyni, že by dostatečným titulem pro účtování dohadné položky pasivní byla smlouva ASA, ale ani faktura vystavená na stejnou částku v roce 2005 a ani předložené tabulky obsahující souhrn nákladů vynaložených na poskytnutí poradenských služeb. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že nebyla splněna podmínka pro účtování dohadné položky pasivní, a to určení výše ceny závazku, když nebylo doloženo, jakým způsobem byl odhad učiněn. Uložil proto zdejšímu soudu a potažmo žalovanému provést detailní rozbor dalších důkazů. Krajský soud, vázán tímto názorem tedy hodnotil, jak se žalovaný s jednotlivými důkazními prostředky v novém odvolacím řízení vypořádal. Jednalo se především o materiální výstupy poskytnutých poradenských služeb - Central European Bussiness Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýzu hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu a Vlastní hodnocení interní kontroly. Jak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, obsah jednotlivých listin již podrobně rozebral ve svém přecházejícím rozhodnutí ze dne 31. 10. 2008, čj. 9238/08-1200-602199. Ani jeden z důkazů neobstál dle žalovaného při hodnocení otázky, zda dané písemnosti lze uznat k prokázání, že se poradenské služby uskutečnily ve smyslu požadavku ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K písemnosti nazvané „Central European Bussiness Plan“ žalovaný uvedl, že se jedná o zprávu, kterou zpracovávají finanční kontroléři Inetrnacional Power plc. jako součást svých pracovních povinností. Jedná se tedy o zpracování plánu, tedy požadavku ze strany ovládající společnosti ve vztahu ke společnosti dceřiné. Příloha tohoto důkazu pak obsahuje předběžný plán činnosti na rok 2004 s uvedením, kdo za kterou činnost odpovídá. Daný důkazní prostředek dle žalovaného uskutečnění poradenských služeb neprokázal. Další písemnost nazvaná „Jednání o úrokovém swapu“ hovoří dle žalovaného o tom, že žalobkyně poskytla společnosti International Power plc. půjčku s pevně sjednanou úrokovou sazbou a výše půjčky odpovídala 50 % přijatého úvěru. Z dané písemnosti nebylo dle žalovaného zřejmé, jaké poradenské služby byly poskytnuty, v jakém rozsahu a především v jakém zdaňovacím období. Proto i tento důkaz nesplňoval požadavky ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Další důkaz nazvaný

„Pojištění“ obsahoval pouze popis jednotlivých událostí a schůzek souvisejících s vyřizováním pojistné události. O žádných konkrétně poskytnutých službách sloužících žalobkyni k dosažení, zajištění a udržení příjmů však dle žalovaného nebyla v tomto důkazu zmínka. Další písemnost nazvaná „Analýzu hrubého rozpětí“ vypovídala dle žalovaného o zcela standardní ekonomické analýze, kterou provádí každý ekonomický subjekt. Zaměstnancům žalobkyně tak touto formou byly dávány příkazy, jakým způsobem a do kdy musí být tabulka se zprávou o hrubém rozpětí vyplněna a odeslána společnosti International Power plc. Ani z tohoto důkazu nevyplývá, jak žalovaný uvedl, co by vlastně mělo být obsahem poskytnuté služby. Další písemnost nazvaná jako „Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu“ hodnotil žalovaný jako seznam rizik, která by mohla nastat bez provedení detailní analýzy, neobsahuje tedy žádné závěry a doporučení. Ani tímto dokladem nemohla žalobkyně dle žalovaného prokázat, že by se mohlo jednat o poskytnutou službu. Poslední doklad nazvaný „Vlastní hodnocení interní kontroly“ hodnotil žalovaný jako formulář na listy interní kontroly, který dle jeho mínění nepřijala žalobkyně jako službu pro své potřeby, ale pouze jako jednotný formulář používaný v rámci celého holdingu, který požaduje ovládající společnost pro své vlastní potřeby. Žalobkyně tedy tímto dokladem neprokázala skutečné přijetí služby. K takto hodnoceným dokladům v předcházejícím odvolacím řízení žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že z předložených důkazních prostředků nevyplývá, jak na jejich základě stanovila žalobkyně dohadnou položku pasivní a to právě ve výši 27 591 000 Kč. S těmito závěry nelze než souhlasit. Je totiž zřejmé, že dané podklady neobsahují vůbec žádnou informaci o tom, že zdanitelné plnění bylo ze strany žalobkyně přijato a současně tedy nemohou ani obsahovat informaci, která by mohla být podkladem pro samotné stanovení výše dohadné položky. Společným znakem těchto dokladů je obecná rovina ve veškerých v nich obsažených informacích a ta se logicky nemůže stát podkladem pro konkrétní vyčíslení položek tak, jak je vyžaduje ust. § 24 a násled. zákona o daních z příjmů. Je tedy rovněž vyloučeno, aby na základě takových podkladů mohlo dojít ke stanovení konkrétní výše dohadné položky pasivní.

Krajský soud považuje za zcela logické, že žalovaný, jak v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, pojal pochybnosti, zda obecně specifikované služby v odpovědi na výzvu bez doložení důkazních prostředků byly uskutečněny, v jakém rozsahu a především v jakém zdaňovacím období. Je rovněž zřejmé, že žalobkyně nedoložila, jakým způsobem byl odhad učiněn. Při nedoložení poskytnutých služeb nemohl mít odhad výše dohadné položky ve výši Kč 27 591 000 oporu ve způsobu stanovení ceny sjednaném ve smlouvě ASA. Částka byla účtována po celé období shodně podle odhadu v únoru 2003, tedy odhadu provedeného v době, kdy nemohlo být vůbec známo, jaký rozsah služeb bude poskytován. Krajský soud se tak přiklonil k názoru žalovaného, že žalobkyně žádným důkazním prostředkem taktéž nedoložila, že zaúčtovanou dohadnou položku pasivní inventarizovala a ověřila tak její výši. Faktura č. 01268 tak nemohla být podkladem pro vytvoření dohadné položky pasivní a stanovení její výše, a to i proto, že byla vystavena až v roce 2005. Za zákonný považuje krajský soud rovněž názor žalovaného, že v době, kdy žalobkyně účtovala o dohadné položce pasivní k rozvahovému dni, tj. k 31. 12. 2003, neměla prokazatelně přehled o přijatých službách a především neměla důkaz, že

skutečně oprávněně mohla účtovat o předmětné dohadné položce. Při absenci splnění základního požadavku při tvorbě této dohadné položky, a to určení výše závazku k rozvahovému dni, který je podkladem k účtování, nelze tvorbu dohadné položky pasivní na základě těchto důkazních prostředků uznat v daňových nákladech.

Lze se tak rovněž ztotožnit s názorem žalovaného, že z výše uvedených důkazních prostředků a výsledků zúčastněných osob nebylo a i nadále není zřejmé, jak žalobkyně určila výši závazku, neboť konkrétní náklady nevyplynuly ze žádných předložených důkazních prostředků. Tento závěr nemůže být vyvrácen ani odkazem žalobkyně na názor Nejvyššího správního soudu obsažený v jeho rozsudku ze dne 26. 9. 2012, sp. zn. 8 Afs 1/2012. Naopak, krajský soud má zato, že shora prezentovaný závěr je tímto rozsudkem podpořen, když uvádí, že „obecným pravidlem vyplývajícím z akruálního principu je, že o nákladech a výnosech má být účtováno tak, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost, bez ohledu na okamžik jejich skutečné úhrady“. Jak již bylo shora konstatováno, odhad částky, jež měla představovat dohadnou položku, byl proveden v době, kdy vůbec nemohlo být známo, jaký rozsah služeb bude jejich poskytovatelem realizován. Z výše uvedených důkazních prostředků a výsledků zúčastněných osob nebylo a i nadále není zřejmé, jak žalobkyně určila výši závazku, neboť konkrétní náklady nevyplynuly ze žádných předložených důkazních prostředků. Nelze proto než souhlasit s názorem žalovaného, že při absenci splnění základního požadavku při tvorbě dohadné položky pasivní, a to určení výše závazku k rozvahovému dni, který je podkladem k účtování dohadné položky pasivní, nelze tvorbu dohadné položky pasivní na základě těchto důkazních prostředků uznat, a že vše nasvědčuje tomu, že v době, kdy žalobkyně účtovala o dohadné položce pasivní k rozvahovému dni, tj. k 31. 12. 2003, neměla prokazatelně přehled o přijatých službách a především neměla důkaz, že skutečně oprávněně mohla účtovat o předmětné dohadné položce pasivní.

K projednávané věci krajský soud dále konstatuje, že je nepochybné, že v nově otevřeném odvolacím řízení byla žalobkyně znovu správcem daně, a to dokonce dvakrát vyzvána k podání vysvětlení a předložení veškerých dokladů, které měla k dispozici při sestavování účetní závěrky při zaúčtování dohadné položky pasivní, aby tak mohla prokázat oprávněnost její tvorby. Reakce žalobkyně na tyto výzvy žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně konstatoval a hodnotil. Lze souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nové důkazy nepředložila a ve svých písemných vyjádřeních pouze obhajovala správnost svého účetního a potažmo daňového postupu. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí znovu provedl podrobný rozbor jednotlivých důkazů a své právní závěry vyvěrající ze skutkových okolností řádně odůvodnil. Konstatoval obecnost poskytnutých dokladů, takže dle něho těmito důkazy nebylo možno ověřit způsob tvorby dohadné položky. Připomenul rovněž, že důkazní břemeno vážne jednoznačně na žalobkyni jakožto daňovém subjektu a ta se této povinnosti očividně nezhodila. Dle žalovaného, a s tímto názorem se krajský soud ztotožňuje, nemohla být žalobkyně schopna učinit si na základě předložených dokladů odhad ceny poskytnutých služeb.

Za takto nastoleného skutkového stavu již krajský soud považuje za nedůvodné další doplňování důkazního řízení ze strany žalovaného. Žalobkyně byla k předložení důkazních prostředků několikrát vyzvána. Na základě výzev předložila listiny a navrhla svědecké výpovědi. Takto navržené a předložené svědecké výpovědi jí tvrzené skutečnosti neprokázaly.

Za nedůvodnou musel krajský soud označit rovněž žalobní námitku dotýkající se postupu žalovaného v tom smyslu, že v rámci odvolacího řízení žalovaný překvapivě změnil právní otázku, aniž by odpovídajícím způsobem modifikoval důkazní řízení. Z odvolacího řízení je zřejmé, že žalovaný v něm znovu zkoumal splnění podmínek pro tvorbu dohadné položky pasivní. Po hodnocení reakcí žalobkyně na podané výzvy seznámil žalovaný žalobkyni se svým právním názorem a uvedl, jakým způsobem byl odhad výše dohadné položky pasivní uskutečněn. Postup žalovaného tak odpovídá požadavkům ust. § 115 daňového řádu, který v odst. 1 jednak umožňuje odvolacímu orgánu provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí a následně v odst. 2 zmíněného ustanovení ukládá odvolacímu orgánu seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Tento postup žalovaný zachoval, a proto nelze přisvědčit žalobní námitce, že by jeho následně vydané rozhodnutí mohlo být překvapivé.

Krajský soud proto musel žalobou jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly.

P o u č e n í :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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 Hradci Králové dne 30. ledna 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu