



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Elektrárny Opatovice, a. s.**, se sídlem Opatovice nad Labem, Pardubice 2, zastoupeného JUDr. Petrou Novákovou, Ph. D., advokátkou, se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 14. 2. 2012, č. j. 133/12-1200-602199, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2013, č. j. 31 Af 38/2012 - 65,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2013, č. j. 31 Af 38/2012 - 65, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 14. 2. 2012, č. j. 133/12-1200-602199, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení ve výši 29 054 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně JUDr. Petry Novákové, Ph. D.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce jako stěžovatel napadá shora označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2012, č. j. 133/12-1200-602199. Tímto rozhodnutím Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále též „finanční ředitelství“) změnilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 4. 10. 2006, č. j. 186513/06/248912/4289,

tak, že zvýšilo stanovený základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003 z částky 1 158 900 396 Kč na částku 1 269 380 756 Kč a daňovou povinnost z částky 354 508 445 Kč na částku 388 757 245 Kč. Dodatečný platební výměr vydaný vůči žalobcově předchůdci International Power Opatovice, a. s., stál na kontrolním zjištění o neoprávněném účtování dohadné položky pasivní ve výši 27 591 000 Kč v nákladech roku 2003, a to z titulu odhadu výše ceny poradenských služeb. Finanční ředitelství o odvolání proti označenému dodatečnému platebnímu výměru rozhodovalo potřetí, když jeho předchozí dvě rozhodnutí ze dne 28. 6. 2007 a ze dne 31. 10. 2008 byla krajským soudem zrušena. Finanční ředitelství setrvalo na závěru, že žalobce při účtování o nákladech za poradenské služby jako o dohadné položce pasivní postupoval v rozporu se zákonem. Odhad ceny služeb byl proveden již v únoru r. 2003, kdy nemohl být znám jejich rozsah a do konce roku se nezměnil, přičemž doklad vyhotovený dne 17. 12. 2003 označil za účelový. Smlouva ASA (Advisory Service Agreement), uzavřená dne 9. 10. 2002 mezi International Power plc (dále též „IPR plc“) jako poskytovatelem a daňovým subjektem jako příjemcem, zavazovala ke čtvrtletnímu poskytování zálohových listů a určila způsob stanovení ceny za kalendářní rok, včetně povinnosti vedení podkladových záznamů. Nic z toho nebylo doloženo a daňový subjekt poskytl správci daně pouze obecné informace o poskytovaných službách; stejně tak konkretizaci nepřinesly provedené výsledky navržených svědků. Daňový subjekt nedoložil ani provedení inventarizace závazku. Za nedostatečné označil odvolací orgán další důkazní prostředky, jako fakturu vystavenou v září r. 2005 a tvrzení o službách poskytovaných stálou provozovnou společnosti International Power plc na území ČR. Předmětnou dohadnou položku pasivní na základě vyhodnocení tvrzení a dokladů předložených k výzvám daňovým subjektem neuznal odvolací orgán jako součást nákladů v rozhodném zdaňovacím období. Důvodem změny dodatečného platebního výměru byla nezbytnost zaúčtování částky 110 480 360 Kč, o kterou byl v mezidobí snížen základ daně za zdaňovací období roku 2002.

Krajský soud při novém (v pořadí čtvrtém) projednání věci především zohlednil, že po podání žaloby Finanční ředitelství v Hradci Králové ke dni 31. 12. 2012 zaniklo a jeho působnost přešla na Odvolací Finanční ředitelství v Brně (§ 1 odst. 2, § 19 odst. 1, § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky), které se tak stalo účastníkem i v tomto kasačním řízení.

Krajský soud v napadeném rozsudku zejména uvedl, že vycházel ze závazného právního názoru, který pro finanční ředitelství plynul z jeho předchozího zrušujícího rozsudku a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2010, č. j. 2 Afs 39/2010 – 116. Ztotožnil se se skutkovými zjištěními i s právním hodnocením finančního ředitelství, přičemž výslovně posoudil jednotlivé důkazní prostředky předložené žalobcem, včetně svědeckých výpovědí. Krajský soud rovněž vyzdvihl správnost postupu a hodnocení doplnění řízení v nově otevřeném odvolacím řízení a uzavřel, že obecnost nových vyjádření žalobce nemohla mít vliv na hodnocení neprůkaznosti těch předchozích. Žalobci nepřisvědčil ani v názoru na tvrzenou změnu právní otázky v doplnění odvolacího řízení, přičemž postup označil za odpovídající § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

Stěžovatel v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku krajského soudu uplatňuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a, b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.).

pokračování

Po rekapitulaci průběhu dosavadních správních a soudních řízení v první řadě namítá, že finanční ředitelství nerespektovalo závazný právní názor krajského soudu z rozsudku ze dne 31. 3. 2011, vyslovený na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2010. Finančnímu ředitelství bylo uloženo podrobnější posouzení dosud nehodnocených listin včetně zjištění účelu jejich vypracování, zdůvodnění označení listin za řídicí akty koncernu, přičemž soud dal v úvahu i možnost znaleckého posouzení listin, a dále uložil zkoumání skutečného významu poskytovaných služeb z hlediska jejich hospodářského cíle; z tohoto hlediska pak měla být posouzena hodnota poskytnutých služeb. Finanční ředitelství ovšem v novém odvolacím rozhodnutí doslova opsalo své předchozí správní rozhodnutí, které bylo krajským soudem právě pro označené vady zrušeno. Krajský soud tento postup v novém žalobním řízení akceptoval, neboť při hodnocení respektování svého závazného právního názoru uvedl, že finanční ředitelství již hodnocení správně provedlo v předchozím (nyní již neexistujícím) odvolacím rozhodnutí; krajský soud pak rovněž toto hodnocení přejal, a to na straně 18, 19 rozsudku.

Stěžovatel je přesvědčen o nepřezkoumatelnosti rozsudku, který odkazuje na správnost hodnocení důkazů, které bylo obsahem předchozího, soudem zrušeného, odvolacího rozhodnutí. Tato nepřezkoumatelnost vede k závěru, že daná část odůvodnění rozsudku vlastně neexistuje a tím se rozsudek stává neodůvodněným, neboť v něm zcela absentuje vypořádání se s žalobní námitkou nerespektování závazného právního názoru.

Pro případ, že by kasační soud tento názor nesdílel, namítá stěžovatel nesprávnost hodnocení právní otázky, a to vázanosti závazným právním názorem vysloveným krajským soudem i Nejvyšším správním soudem. Krajský soud sice nejprve závazný právní názor kasačního soudu respektoval a předchozí odvolací rozhodnutí zrušil, ovšem následně akceptoval jako správné nové odvolací rozhodnutí vykazující stejné vady jako rozhodnutí zrušené. Stěžovatel by s ohledem na délku řízení respektoval, pokud by krajský soud sám nedostatky napravil, ten tak ovšem neučinil.

Stěžovatel poukazuje na obsah výzev vydaných v pokračujícím odvolacím řízení, z jejichž obsahu je zřejmé, že jimi správní orgán neúplně respektoval, co má být při doplňování řízení konáno; požadoval totiž doplnění dalších důkazů a tvrzení (výzva z 20. 6. 2011), aniž by provedl řádné vyhodnocení důkazních prostředků stávajících, jak byl povinen. Na druhou výzvu (ze dne 9. 8. 2011) stěžovatel řádně odpověděl na všechny položené otázky s poukazem na předložené důkazní prostředky a s uvedením jmen osob participujících na poskytování služeb; správní orgán se s tím však nevypořádal, pouze uvedl, že existenci dohadné položky ani nyní neprokazují. Jediné rozvedení úvah oproti předchozímu zrušenému odvolacímu rozhodnutí je obsaženo ve větě, že z důkazních prostředků nelze určit ocenění jednotlivých služeb, které by bylo podkladem pro stanovení odhadu celkové výše dohadné položky. Zůstalo tak nevypořádáno kdo a k jakému účelu vypracoval předložené důkazní prostředky, úvaha o řídicím charakteru některých aktů není ničím podložena a opomenuta zůstala možnost znaleckého posouzení. Stěžovatel poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2013, sp. zn. 2 As 143/2012 a ze dne 3. 3. 2011, sp. zn. 7 Afs 9/2011, z nichž plynou požadavky na náležitosti odůvodnění rozsudku krajského soudu vydaného po zrušení předchozího rozsudku v kasačním řízení. V daném případě těmito požadavkům krajský soud nedostál.

V případě, že by kasační soud neuznal, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, namítá stěžovatel nesprávnou aplikaci § 24 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt přijal v roce 2003 služby od poskytovatele na základě smlouvy ASA, v jejímž čl. 4.1 je výslovně zakotveno, že se nevztahuje na aktivity plynoucí ze společného vedení. Služby nebyly ke dni účetní závěrky vyúčtovány, a proto byly důvodně zahrnuty na účet dohadných položek pasivních a měly být daňově uznatelným nákladem. Přijetí služeb bylo prokazováno řadou důkazních prostředků, jimiž jsou:

- *Central European Business Plan* - analyzuje možnosti další expanze stěžovatele, předpokládané výnosy a náklady nezbytné pro rozhodování; zpráva byla vypracována finančními kontrolory poskytovatele.
Hodnocení tohoto důkazu žalovaným i krajským soudem jako řídicí akt ovládající společnosti nemá v ničem oporu, nehledě na rozpor se závazným právním názorem dříve krajským soudem vysloveným.
- *Jednání o úrokovém swapu* - bylo součástí finančního poradenství k volbě strategie zajištění daňového subjektu, stanovení úrokového rámce pro úrokový swap; na základě tohoto jednání stěžovatel uzavřel smlouvy s bankami.
Toto jednání bylo potvrzeno výpověďmi svědků Ing. P. K. a A. W. G. v protokole ze dne 3. 11. 2005.
- *Pojištění* - dokument obsahuje popis úkonů ve prospěch daňového subjektu při sjednávání roční pojistky a výše pojistného plnění při havárii střechy; dokument byl zpracováván p. C., což plyne i z výpovědi svědka K.
Krajský soud akceptoval názor žalovaného, aniž vážil, že jeho názor neodpovídá modelu poskytování služeb dle Smlouvy ASA.
- *Analýza hrubého rozpětí* - jedná se o zprávu o prodeji elektřiny, tepla a spotřebě paliva a prodeji vedlejších produktů, včetně analýzy rozptylu, tj. jde o informace o finančních a obchodních výsledcích podnikání. Závěr soudu, že jde o běžnou ekonomickou analýzu je spekulativní a neodůvodněný.
- *Analýza rizik*, nastavení peněžních toků a zajištění rozvoje v oblasti obnovitelných zdrojů. Nelze souhlasit s krajským soudem, že výstupem z poskytnuté služby vždy musí být konkrétní závěr či doporučení; je přitom běžné, že předmětem služby jsou pouze rizika a závěr na jejich základě si učiní daňový subjekt sám.
- *Hodnocení interní kontroly* - zde poskytovatel zpracoval metodologii a pomáhal s jejím uvedením do praxe. Závěr krajského soudu, že šlo o formulář poskytovatele převzatý daňovým subjektem je nepodložený, navíc je v rozporu s jeho dříve vysloveným závazným právním názorem.
- *Interní sdělení EOP* a účetní doklady ze dne 17. 12. 2003 obsahují ujednání mezi p. K. a p. D. ohledně ceny poradenských služeb. Žalovaný je označil za účelově vyhotovené, opět pouze na základě spekulace. Rozsah a cena služeb mohou být sjednány předem, jak se v daném případě stalo na základě odhadu.
- *Tabulky „Direct Asset Recharges a European Recharges“* obsahují celkové ceny služeb podle jednotlivých nákladů poskytovatele. Navazují na sjednaný způsob výpočtu ceny metodou nákladů a přírážky a v souběhu s ostatními důkazy prokazují poskytnutí služeb. Tabulky obsahují názvy jednotlivých vnitřních útvarů společnosti IPR plc a číslce příslušnou část nákladů promítající se do celkové ceny. Daňovému subjektu není zřejmé, proč náklady vynaložené na jednotlivé výstupy služeb správní orgán nezahrnul do nákladů, jejichž existenci v průběhu řízení nerozporoval. Pokud správní orgán souhlasil s tím, že služby byly na základě smlouvy poskytnuty a prokázána nebyla pouze výše dohadné položky, je

pokračování

vyloučeno neuznání všech nákladů. Zde stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 19/2012, podle něhož za takové situace nelze vyloučit náklady jako celek. Pro daňový subjekt rovněž nebylo podstatné, zda služby poskytoval přímo poskytovatel či jeho stálá provozovna a nemůže to být podstatné ani při hodnocení.

- Výpovědi svědků Ing. P. K. a A. W. G. ve svém souhrnu potvrzují relevanci předložených důkazních prostředků, neboť jim odpovídajícím způsobem popisují podstatu služeb. Krajský soud ovšem vycházel jen z vybraných důkazních prostředků a zejména tyto svědecké výpovědi nepodrobil hodnocení.

Důkazní prostředky předložené daňovým subjektem nebyly ani správními orgány ani soudem řádně vyhodnoceny, není jasné, které z nich byly osvědčeny jako důkaz, a které nikoliv. Proto stěžovatel považuje jak rozhodnutí žalovaného, tak i napadený rozsudek krajského soudu, za nepřezkoumatelné a k tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 43/2010 či sp. zn. 1 Afs 5/2006. V tom spatřuje naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a ve vztahu ke krajskému soudu i naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť akceptoval nedostatečně zjištěný skutečný stav.

Nad rámec této argumentace stěžovatel poukazuje na skutečnost, že veškeré důkazní prostředky, vyjma tabulek, byly předloženy a do jisté míry i hodnoceny správními orgány v předchozích rozhodnutích, což ostatně žalovaný ve svém třetím odvolacím rozhodnutí konstatuje. Přesto, že pro předchozí rozhodnutí bylo podstatné, zda byly splněny podmínky pro účtování o dohadné položce pasivní, tj. zda byly poskytnuty služby podle smlouvy ASA, v posledním rozhodnutí byl předmět sporu změněn tak, že finanční ředitelství zkoumalo výlučně skutečnost, zda důkazní prostředky prokazují, jak byla stanovena výše dohadné položky; přitom hodnoceny byly i výpovědi svědků, které byly původně provedeny za jiným cílem. Odpovídal-li svědek na otázky o rozsahu poskytovaných služeb, nelze z jeho odpovědi dovozovat, že výpověď neprokázala, jak byla stanovena výše dohadné položky pasivní. Podle stěžovatele byl překvapivě změněn předmět řízení, aniž tomu bylo přizpůsobeno důkazní řízení a aniž se k hodnocení důkazů ve vztahu k novému cíli mohl vyjádřit. To považuje za porušení § 92 odst. 2, § 116 odst. 2 a § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovateli není jasné, co konkrétně měl v posledním odvolacím řízení prokazovat, zda účtování položky, naplnění podmínek pro její účtování, prokázání existence služeb nebo prokázání jednotlivých závazků vůči poskytovateli. Předmět sporu vymezuje správní orgán a k němu má vést dokazování, což v daném případě překvapivým obratem v průběhu řízení nesplnil. Touto překvapivostí stěžovatel argumentoval v žalobě, ovšem krajský soud ji vyhodnotil jako nedůvodnou s tím, že je zřejmé, že byly zkoumány všechny podmínky pro tvorbu dohadné položky. S tím stěžovatel nesouhlasí a zejména zdůrazňuje, že soud akceptoval nepřijatelnou argumentaci finančního ředitelství odkazujícího na své předchozí (zrušené) rozhodnutí. Krajský soud tak nevypořádáním námitek poukazujících na porušení zásad vedení důkazního řízení zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů a rovněž nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky změny důkazního řízení.

Stěžovatel dále poukazuje na právní úpravu dohadné položky pasivní a obecné zásady účetnictví, které je třeba zachovávat, stejně tak jako na zásady vyplývající

z judikatury. Z toho všeho plyne, že k účtování o dohadné položce pasivní je nezbytné splnění těchto podmínek: 1) existence závazku (pohledávky) k rozvahovému dni, 2) nevystavení dokladu k přesnému účtování o závazku, 3) určení hodnoty závazku. V daném případě se poskytovatel služeb smluvně zavázal k poskytování vybraných poradenských služeb a byla stanovena jejich cena, jejíž výše byla pro rok 2003 odhadnuta. Závazek byl k rozvahovému dni přeceněn na českou měnu a výše byla odsouhlasena. Stěžovatel tak dostal stanoveným povinností a fakticky také provedl inventarizaci závazku, přičemž je formalistické lpět na předložení inventarizačního soupisu; ostatně ani neprovedení inventarizace by nemohlo být důvodem k neuznání nákladů. Stěžovatel zdůrazňuje neexistenci faktury za poskytnuté služby; tu obdržel až v roce 2005.

Krajský soud nijak nezdůvodnil svůj závěr, že všechny předložené důkazní prostředky jsou v obecné rovině a že tak nemohou být podkladem pro konkrétní vyčíslení. Ve vztahu k dohadné položce a k § 24 zákona o daních z příjmů je tento závěr dokonce nesrozumitelný, nehledě na nezákonnost požadavku krajského soudu rozdělit ceny služeb dle jednotlivých poskytnutých služeb. Dohadná položka totiž byla stanovena na základě odhadu a nikoliv na základě jednotlivých poskytnutých služeb. Krajský soud řádně neposoudil argumentaci stěžovatele a důkazy hodnotil selektivně, což vede k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

Náklady vzniklé stěžovateli podléhají obecnému testu daňové uznatelnosti nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v průběhu řízení byl předložen dostatek důkazních prostředků prokazujících přijetí poradenských služeb. V průběhu správního ani soudního řízení také nikdy nebyla rozporována spojitost mezi předmětným nákladem a zdanitelným příjmem. Znalost aktuálního stavu na trhu s elektřinou je pro stěžovatele jednou z elementárních informací nezbytných pro řádné fungování a pro získávání nových zákazníků; stejně tak ostatní poskytnuté služby se projeví pro stěžovatele přínosně. Cena za poradenské služby byla stanovena za služby jako celek za kalendářní rok, bez specifikace položek, což je v obchodním styku běžné. Stěžovatel je tak názoru, že dostatečně prokázal důvodnost účtování dohadné položky pasivní a jak žalovaný tak i soud nerespektují skutečnosti zjevné ze spisu ani zákon.

Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a současně i zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové a vrácení věci Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení, případně zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství Brno ve svém vyjádření ke kasační stížnosti označilo napadený rozsudek za řádně odůvodněný a přezkoumatelný. Finanční ředitelství v Hradci Králové v odvolacím rozhodnutí posoudilo všechny předložené důkazní prostředky a krajský soud toto hodnocení akceptoval. Sice odkázal na předchozí odvolací rozhodnutí, ovšem provedl dostatečné vlastní hodnocení. Nemůže být vadou odvolacího rozhodnutí, pokud v něm nebyl podrobně konstatován obsah důkazních prostředků, neboť ty byly předloženy stěžovatelem, jemuž byl jejich obsah dostatečně znám. Přitom se jednalo o dokumenty obecné povahy, z nichž nebylo zřejmé poskytnutí jednotlivých služeb, které nemohly být podkladem ke kvalifikovanému odhadu celkové výše dohadné položky pasivní. Žalovaný se tak ztotožňuje se závěry krajského soudu a odkazuje na předchozí vyjádření k věci. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

pokračování

Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že jsou splněny všechny procesní podmínky pro věcné projednání kasační stížnosti, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel poukázal na více kasačních důvodů. Z nich je třeba v první řadě hodnotit kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, neboť nepřezkoumatelnost zpravidla brání posouzení dalších kasačních námitek. Tu pak stěžovatel shledal v převzetí argumentace žalovaného mající původ v předchozím, již zrušeném, odvolacím rozhodnutí.

K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž uvedl, že *„[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“* Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudcích ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130 (publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), či ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 - 78 (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž se soud opomněl vypořádat s některou ze žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

Stojí-li tvrzení stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozsudku i rozhodnutí žalovaného na porovnání obsahu posledního odvolacího rozhodnutí s předchozím, nezbyvá, než tato rozhodnutí rekapitulovat a porovnat jejich obsah. Přitom je třeba zohlednit případné doplnění řízení provedené finančním ředitelstvím.

V dané věci byl Finančním úřadem v Pardubicích dne 4. 10. 2006 vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2003. Odvolání proti němu bylo Finančním ředitelstvím v Hradci Králové zamítnuto rozhodnutím ze dne 28. 6. 2007, č. j. 5041/07-1200/602199; toto rozhodnutí bylo Krajským soudem v Hradci Králové zrušeno. Nové, opět zamítavé, rozhodnutí o odvolání vydalo Finanční ředitelství v Hradci Králové dne 31. 10. 2008, pod č. j. 9238/08-1200-602199. Žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí krajský soud rozsudkem ze dne 26. 2. 2010 zamítl, ovšem tento jeho rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2010, č. j. 2 Afs 39/2010 - 116.

Zdejší soud v tomto rozsudku vyslovil, že *„(n)elze přisvědčit stěžovateli, 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 r. 2005, která navíc není v souladu s vyjádřeními poskytnutými stěžovatelem v průběhu řízení. Konkrétní náklady nevyplývaly ani ze stěžovatelem předložených tabulek obsahujících souhrn nákladů společnosti International Power plc vynaložených na poskytování poradenských služeb dceřiným společností a rovněž*

nekorespondujícími s vyjádřením stěžovatele 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 provedeného v době, kdy nemohlo být vůbec známo, jaký rozsah služeb bude poskytován. Při nedostatku doložení rozsahu poskytnutých služeb takový odhad nemá v ničem oporu. V tom by bylo možno krajskému soudu přisvědčit.“ Stejně tak zdejší soud aproboval posouzení významu nedostatku inventarizace.

Důvodem, pro který byl rozsudek krajského soudu zrušen, byla skutečnost, že, kromě dokladů hodnocených finančním ředitelstvím i krajským soudem, stěžovatel předložil další doklady, které ani jedním z nich řádně vyhodnoceny nebyly. Krajský soud, vázán právním názorem zdejšího soudu, pak rozsudkem ze dne 31. 3. 2011, č. j. 30 Af 37/2010 - 144, v pořadí druhé odvolací rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V důvodech tohoto rozsudku výslovně akceptoval procesní postup žalovaného i jeho závěr o nedostatku doložení správnosti zaúčtování dohadné položky pasivní, nicméně vytkl mu nedostatek posouzení dokladů žalobcem předložených jako výstupy z poskytnutých služeb, konkrétně: *Central European Business Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu a Hodnocení interní kontroly*. Za podstatné označil zjištění autorů těchto dokladů, účelu jejich vytvoření, objasnění stávajícího názoru, že se jedná o interní řídicí akty, přičemž zmínil i možnost znaleckého posouzení složitějších ekonomických vazeb mezi společnostmi a za nezbytné označil i zkoumání skutečného významu jednotlivých poskytovaných služeb z hlediska jejich hospodářského cíle a jejich hodnoty, s přihlédnutím k personálnímu a ekonomickému propojení obou subjektů. Tímto právním názorem bylo finanční ředitelství podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázáno.

Finanční ředitelství doplnilo řízení prostřednictvím správce daně, který opakovaně vyzval daňový subjekt k objasnění skutečností plynoucích z označených důkazních prostředků. Daňový subjekt na první výzvu poskytl obsáhlé vyjádření, jímž brojil proti předchozímu hodnocení všech důkazů žalovaným. Na druhou výzvu, požadující konkretizaci jednotlivých služeb a konkretizaci závazků spojených s jednotlivými doklady a objasnění původu těchto dokladů, daňový subjekt zejména sdělil, že nemůže poskytnout detailnější informace, než které již poskytl v průběhu řízení ani rozdělit fakturovanou částku podle jednotlivých služeb, přičemž za autora dokladů označil společnost IPR plc. Finanční ředitelství pak písemně seznámilo daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi včetně jejich hodnocení a vyzvalo jej k vyjádření. Po jeho obdržení bylo vydáno třetí rozhodnutí o odvolání dne 14. 2. 2012.

Podstata posuzované kasační námitky tkví v tvrzení, že toto rozhodnutí se shoduje s rozhodnutím předchozím, soudem zrušeným, přičemž soud tento způsob rozhodnutí akceptoval. Je tak třeba porovnat argumentaci rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 31. 10. 2008, č. j. 9238/08-1200-602199 a jeho rozhodnutí ze dne 14. 2. 2012, č. j. 133/12-1200-602199. Není podstatné, že jedním rozhodnutím bylo odvolání stěžovatele zamítnuto a druhým změněno, neboť důvod této změny se sporného problému nijak nedotýkal. Shoda v hodnocení důkazní síly smlouvy ASA, *Časového rozlišení poplatku za poradenské služby* k datu 26. 2. 2003, předpokladu manažerských služeb pro r. 2003

pokračování

z března 2003, faktury č. 01268 vystavené v září r. 2005 a svědeckých výpovědí je logická, neboť jejich význam byl takto posouzen i oběma soudy.

K dokladu *Central European Business Plan rozhodnutí z r. 2010* uvádí, že není zřejmé, kdo, kdy a proč jej vyhotovil a že neprokazuje uskutečnění poradenských služeb, neboť je přehledem kontrolní činnosti a obsahuje plán akcí na r. 2004. K *Jednání o úrokovém swapu* poukazuje na skutečnost, že jednání s příslušnou bankou daňový subjekt uskutečnil již v roce 2002, přičemž za něj jednal p. D. z titulu své funkce v představenstvu a neposkytoval tedy poradenskou činnost za mateřskou organizaci. K *Pojištění* žalovaný uvedl, že analýza pojistných rizik byla rovněž vyhotovena v r. 2002 makléřskou společností MARSH a v tomto roce bylo rovněž pojištění uzavřeno. Případné konzultace rozšíření pojištění s vedením koncernu nelze označit za analýzu jím poskytnutou a poznámky o schůzkách žádnou konkrétní poradenskou činnost nedokládají. K *Analýze hrubého rozpětí* žalovaný nazval předloženou tabulku standardním materiálem zpracovávaným každým ekonomickým subjektem, přičemž koncernem předepsaná forma nesvědčí poradenské službě, ale řídicímu aktu. V případě dokladu *Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu* rovněž nebyl ztotožněn zpracovatel a navíc obsahoval pouze obecný seznam rizik bez závěrů a doporučení. *Vlastní Hodnocení interní kontroly* obsahovalo pouze přehled kontrolních postupů vyhotovený interním auditorem, včetně návodu k vyplnění a pokynu k zaslání do sídla společnosti IPR plc, aby mohla být podkladem k výroční zprávě.

V *rozhodnutí z r. 2012* finanční ředitelství na str. 10 výslovně poukázalo na to, že obsah výše uvedených dokladů byl již popsán v rozhodnutí z r. 2010 s tím, že tehdy ovšem nehodnotilo, zda z nich plyne způsob stanovení dohadné položky pasivní a její výše. Zde vyhodnotilo, že žádný z těchto dokladů takovou informaci neobsahuje a neplyne z nich cena jednotlivých služeb. K *Internímu sdělení EOP, a. s. ze 17. 12. 2003*, jehož obsahem byl odhad nákladů poradenských služeb, projednaný mezi ing. K. a p. D., finanční ředitelství podrobně popsalo obsah tabulek s vyčíslením přímých a nepřímých nákladů a uvedlo, že z nich není zřejmé, jakou mají souvislost s konkrétními službami a navíc ve vztahu k provozovně IPR plc v ČR vyčíslo rozdíly mezi údaji tohoto dokumentu, sdělením daňového subjektu a fakturou č. 1268. Dokladu, který obsahoval shodnou hodnotu poradenských služeb, jaká byla určena již v únoru r. 2003, proto nepřiznal věrohodnost. Nakonec finanční ředitelství vyhodnotilo doplnění dokazování po zrušení rozhodnutí z r. 2010 se závěrem, že pro nekonkrétnost odpovědí daňového subjektu, nemohlo hodnocení dokladů doznat zásadní změnu. Konstatovalo obsah odpovědí daňového subjektu včetně jeho tvrzení, že požadované informace ani neexistují, neboť jde o nepodstatné detaily, když podstatná byla Smlouva ASA a vědomost o jejím plnění.

Stěžovateli tedy lze přisvědčit v tvrzení, že pokud jde o samotný obsah dokumentů *Central European Business Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu a Hodnocení interní kontroly*, odkázal žalovaný v rozhodnutí z r. 2012 na rozhodnutí z r. 2010, které bylo soudem zrušeno a při dalším, podrobnějším, hodnocení navazoval na argumentaci tam uvedenou.

Krajský soud v rozsudku nyní napadeném kasační stížností si byl tohoto postupu finančního ředitelství vědom a dokonce jej zčásti převzal, jak plyne ze str. 18 a 19 rozsudku.

Takový postup však není správný. Bylo-li správní rozhodnutí zrušeno, přestalo existovat, a je vyloučeno jím argumentovat či na jeho odůvodnění odkazovat. Není zde jednota rozhodnutí jako při změně prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení, kde by bylo možno poukázat na nedotčenou část jeho důvodů. Zrušené rozhodnutí prostě není tzn. přestalo existovat. Jistě není vyloučeno, že i po zrušení odvolacího rozhodnutí a doplnění odvolacího řízení odvolací správní orgán nezmění svůj náhled na obsah důkazních prostředků a jejich důkazní sílu. V tom případě ovšem musí vše znovu vtělit do nového odvolacího rozhodnutí. Není pravdou, že všechny tyto důkazní prostředky (*Central European Business Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu a Hodnocení interní kontrol*) finanční ředitelství v novém odvolacím rozhodnutí nově vyhodnotilo; na str. 10 pouze souhrnně a obecně uvedlo, že se jimi znovu zabývalo a že z nich nevyplývají skutečnosti rozhodné pro stanovení dohadné položky pasivní v rozhodné výši. Fakticky tak vyjádřilo, že je tu skupina důkazů, o jejichž obsahu neuvedlo nic a uzavřelo, že nejsou rozhodné. Podrobněji popsalo a vypořádalo pouze doklad *Interní sdělení EOP, a. s.*, a k němu připojené tabulky a vyjádřilo se k odpovědím daňového subjektu na výzvy zaslané mu v rámci doplnění odvolacího řízení.

Finanční ředitelství při doplnění odvolacího řízení a vydání nového odvolacího rozhodnutí postupovalo již podle daňového řádu č. 280/2009 Sb. Podle § 102 odst. 3 daňového řádu v odůvodnění rozhodnutí musí být uvedeny důvody výroku, informace o vypořádání návrhů a námitek příjemce rozhodnutí. Podle odst. 4 téhož ustanovení musí být v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, uvedeno, které skutečnosti má správce daně za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po skutkové stránce. Náležitosti odůvodnění odvolacího rozhodnutí jsou sice samostatně upraveny v § 116 odst. 2 daňového řádu, nicméně tam, kde se v odvolacím řízení dokazuje, musí být naplněny i podmínky vyplývající z § 102 odst. 4. Není ani podstatné, že jde o důkazní prostředky předložené v řízení samotným daňovým subjektem a tedy je mu jejich obsah znám. Správní rozhodnutí, ač je prvotně nepochybně určeno osobám na řízení účastným, musí i mimo jejich okruh působit přesvědčivě. V případě všech důkazních prostředků v odvolacím rozhodnutí z r. 2010 neúplně vážených, se jedná o obsáhlejší důkazní prostředky, u nichž správce daně, potažmo finanční ředitelství, zřejmě činí jiné výstupy než daňový subjekt, nehledě na odlišný náhled na jejich obsah a důkazní sílu.

Závazný právní názor vyslovený krajským soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 31. 3. 2011 spočíval ve výtce nedostatečného objasnění obsahu a významu a následně nedostatečného vyhodnocení výše označených důkazních prostředků. Stěžovateli lze přisvědčit v názoru, že na to navazující první výzva správce daně ze dne 20. 6. 2011 byla poměrně obecná v požadavku na doložení existence dohadné položky pasivní, nicméně jeho reakce spočívající v podstatě v zaslání opisu již dříve marně uplatněného opožděného doplnění odvolání se rovněž míjela se záměrem potřebného doplnění důkazních prostředků. Druhá výzva správce daně ze dne 9. 8. 2011 již byla konkrétnější a směřovala k naplnění požadavků plynoucích z rozsudku krajského soudu. Z odpovědi stěžovatele však je zřejmé, že nemá k dispozici údaje správcem daně požadované, jako např. rozčlenění jednotlivých služeb a nákladů s nimi spojených či zjištění konkrétního autorství předložených dokladů. Na jedné straně je akceptovatelné, že stěžovatel nemusel disponovat

pokračování

rozčleněním nákladů na jednotlivé poskytnuté služby, neboť se nejednalo o již vynaložené a tedy vyčíslené náklady, ale o náklady, jejichž výše spočívala v odhadu. Na druhé straně není akceptovatelný jeho odkaz na společnost IPR plc ke zjištění detailnějších informací o nákladech spojených s poradenskou činností v r. 2003 či o autorství předložených důkazních prostředků; nelze pominout, že to byl stěžovatel, který jejich předložením mínil něco prokázat a není součástí důkazní povinnosti správce daně (§ 92 daňového řádu) vyvíjet aktivitu k odstranění pochybností o daňovém subjektem předložených důkazních prostředcích. Je to daňový subjekt, který prokazuje skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení a stěžovateli bylo z rozsudku zdejšího i krajského soudu dostatečně zřejmé, co bude účelem doplnění odvolacího řízení. Pokud tedy stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že závazný právní názor vyslovený krajským soudem nebyl finančním ředitelstvím v úplnosti respektován, je třeba míru tohoto respektování posuzovat v mezích plynoucích ze skutečností při doplnění řízení zjištěných, nebo naopak nezjištěných. Pokud tedy krajský soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2011 příkladmo uvedl nezbytnost zjištění ekonomických vazeb v rámci propojených subjektů, nebylo tomu možno jistě dostát bez aktivní součinnosti stěžovatele. Byť tedy zdejší soud vnímá součinnost stěžovatele při doplnění odvolacího řízení do určité míry kriticky, nelze přehlédnout, že nové odvolací rozhodnutí se s požadavky krajského soudu a s tím, zda je bylo možno naplnit, či nikoliv (a z jakých důvodů) nevypořádává.

To, společně s výše uvedeným odkazem na obsah důkazních prostředků uvedených v předchozím zrušeném správním rozhodnutí a s jejich nekonkrétním a nepodloženým vyhodnocením, činí odvolací rozhodnutí ze dne 14. 2. 2012 nedostatečně odůvodněným, místy nesrozumitelným, a tudíž nepřezkoumatelným.

Krajský soud nepřezkoumatelné rozhodnutí může zrušit postupem podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to v případě nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost i pro nedostatek důvodů. Pokud tak neučiní, může být jeho postup naplněním kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. jen pokud nezruší správní rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Krajský soud tedy v řízení o žalobě může do určité míry napravit nedostatky v dokazování jeho doplněním podle § 52 odst. 1 s. ř. s. i nedostatky v odůvodnění správního rozhodnutí odůvodněním vlastním, pokud tím ovšem nesupluje úlohu správního orgánu.

V daném případě krajský soud ani nevážil, zda jsou k takovému postupu splněny podmínky, což ovšem plyne z toho, že nové odvolací rozhodnutí zjevně považoval za bezvadné; dokonce sám na str. 18 a 19 rozsudku vycházel rovněž ze zrušeného odvolacího rozhodnutí. Výslovně konstatoval, že žalovaný obsah předmětných listin podrobně rozebral v rozhodnutí ze dne 31. 10. 2008 (zrušeném) a dále soud v rozsudku sám obsah listin popsal s odkazem na toto rozhodnutí, což je zřejmé nejen z popisné části, ale i z části důkazní prostředky hodnotící, neboť soud užívá termínů „jak žalovaný uvedl“, „jak žalovaný konstatoval“, „žalovaný hodnotil“, atp. Činí-li pak krajský soud na str. 19 vlastní závěr o prokázání dohadné položky pasivní předmětnými důkazními prostředky, činí tak na základě jejich popisu obsaženém v předchozím zrušeném odvolacím rozhodnutí, přičemž ovšem není zcela jasné, zda se ztotožňuje se závěry finančního ředitelství z tohoto zrušeného rozhodnutí či s jeho závěry z nového odvolacího rozhodnutí, které ovšem nebyly v tomto rozhodnutí v podstatné části argumentačně podloženy. Výslovně k novému odvolacímu rozhodnutí se závěry krajského soudu vztahují při hodnocení

uvedeném na str. 20; zde ovšem tvrdí, že nové odvolací rozhodnutí obsahuje podrobný rozbor jednotlivých důkazů a své závěry ve vztahu k nim řádně odůvodnilo, což jak již výše uvedeno, neodpovídá skutečnosti.

Stěžovateli lze rovněž přisvědčit v námitce, že krajský soud se v napadeném rozsudku řádně nezabýval tím, zda byl finančním ředitelstvím respektován závazný právní názor vyslovený v jeho předchozím rozsudku. Jistě nelze vyloučit závěr, že některé požadavky se v důsledku doplnění řízení staly nereálnými; takové posouzení však v rozsudku rovněž chybí.

Z těchto důvodů je třeba rovněž kasační stížností napadený rozsudek považovat v podstatné míře za nepřezkoumatelný a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za naplněný. Není tu však případný odkaz stěžovatele na rozsudky zdejšího soudu sp. zn. 2 As 143/2010 a sp. zn. 7 Afs 9/2011, které se vyslovily k nepřípustnosti postupu krajského soudu, který po zrušení rozsudku v kasačním řízení v novém rozsudku odkazuje na rozsudek zrušený a v tom rozsahu postrádá řádné odůvodnění; krajský soud se takového pochybení nedopustil.

Stěžovatel ovšem nepřezkoumatelnost posledního odvolacího rozhodnutí spatřuje i v tom, že finanční ředitelství v průběhu řízení změnilo jeho předmět, když namísto zjišťování, zda byly poskytnuty služby, které byly předmětem nákladů tvořících účtovanou dohadnou položku pasivní, začalo zjišťovat, resp. požadovat, prokázání způsobu stanovení výše této položky; v tom spatřuje porušení § 92 odst. 2, § 115 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal vyhodnocením postupu finančního ředitelství jako souladného s povinnostmi stanovenými v § 115 odst. 2 daňového řádu. S tím lze v podstatné míře souhlasit. Bližší konkretizace požadavků finančního ředitelství není rozšířením předmětu řízení, kterým bylo a zůstalo prokázání konkrétní dohadné položky pasivní. Ostatně i zjištění, jak byla stanovena výše dohadné položky, přispívá k odpovědi na to, zda existovaly služby, které měly být důvodem pro odhadem stanovené náklady. K existenci těchto nákladů a jejich odhadované výši bylo zaměřeno, v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, dokazování i jeho doplnění, zjištění byla daňovému subjektu předestřena ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu a lze říci, že formálně byly naplněny i podmínky § 116 odst. 2 daňového řádu stanovící náležitosti odůvodnění odvolacího rozhodnutí. Jediné, co by bylo lze vytknout, je skutečnost, že finanční ředitelství z tohoto širšího pohledu hodnotilo i výpovědi svědků; konkrétně na str. 12 odvolacího rozhodnutí konstatovalo, že z výsledků nebylo a není zřejmé, jak daňový subjekt určil výši závazku. Přitom z protokolů o výpovědi svědků G. a K. není zřejmé, že by jim otázky v tomto směru byly kladeny. Rozsah dokazování jistě určuje správní orgán, přičemž je vázán jen zákonným požadavkem na co nejúplnější zjištění skutkového stavu (§ 92 daňového řádu) a nelze proto tvrdit, že by nutně musel svědky nově vyslechnout. Pokud tak ale neučinil, může závěry z jejich výpovědi vztahovat jen k otázkám, které jim byly položeny a na skutečnosti k nimž se vyjadřovali. Z tohoto hlediska závěr finančního ředitelství není konzistentní s provedenými důkazy, neboť výstup z těchto výsledků je hodnocen nad rámec jejich obsahu a krajský soud to akceptoval. I to je na újmu přezkoumatelnosti jak odvolacího rozhodnutí, tak i rozsudku krajského soudu. Lze tak uzavřít, že tato kasační námitka je důvodná zčásti.

pokračování

Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že nezbyvá než kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušit podle § 110 odst. 1 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že vadné je i rozhodnutí žalovaného, zrušil podle § 110 odst. 2 s. ř. s. i toto rozhodnutí a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému (odvolacímu finančnímu ředitelství), který je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.)

Vzhledem k důvodnosti kasačních námitek podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., nepřichází v úvahu posouzení námitek směřujících proti právnímu hodnocení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Zde lze ovšem ke kasačním námitkám obecně konstatovat, že některými z nich se Nejvyšší správní soud zabýval již v rámci svého předchozího rozsudku, jak bylo rovněž popsáno výše, přičemž od tohoto posouzení se lze odchýlit, jen pokud by to bylo opřeno o výsledek doplnění dokazování, či v souvislosti s vyhodnocením důkazních prostředků, které zdejším soudem nebyly brány v úvahu.

V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, která předcházela zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen společností PricewaterhouseCoopers Česká republika, s. r. o., což umožňuje § 35 odst. 2 s. ř. s. (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2010, č. j. 5 Afs 12/2010 - 80). Náklady spojené se zastupováním stěžovatele před krajským soudem tak činí 3 x 2100 Kč za tři úkony právní služby [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), c) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif], ve znění účinném do 31. 12. 2012, 3 x 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012); celkem 7200 Kč. Zástupci žalobkyně jako plátcí daně z přidané hodnoty přísluší i částka odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 1512 Kč, náklady za úkony tak činí 8712 Kč. Zaplacený soudní poplatek v řízení před krajským soudem činil 3000 Kč, celkem tedy náklady řízení před krajským soudem činí 11 712 Kč.

V řízení před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel zastoupen advokátkou JUDr. Petrou Novákovou Ph.D. a náklady spojené se zastupováním stěžovatele v kasačním řízení činí 3 x 3100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), c) a d) advokátního tarifu, ve znění do 31. 12. 2013] a z náhrady hotových výdajů ve výši 900 Kč za 3 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 10 200 Kč. Advokátka je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka o tuto daň ve výši 2142 Kč zvyšuje a celkem činí 12 342 Kč. Zaplacený soudní poplatek v kasačním řízení činil 5000 Kč; náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy činí 17 342 Kč.

Celkem tak náklady řízení stěžovatele před oběma soudy představuje částka ve výši 29 054 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jeho zástupkyně JUDr. Petry Novákové Ph.D.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. února 2014

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu