



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Josef Škrkoň - Techplast, a. s.**, se sídlem Rybník 13, Rybník, zastoupená Mgr. Danem Modlitbou, advokátem se sídlem K Horoměřicům 584/10, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2020, č. j. 16988/20/5200-11434-701858, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 9. 6. 2021, č. j. 52 Af 46/2020-98,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 9. 6. 2021, č. j. 52 Af 46/2020-98, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 5. 2020, č. j. 16988/20/5200-11434-701858, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 31 025 Kč **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Dana Modlitby, advokáta.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

[1] Žalobkyně podniká v oblasti výroby plastových dílů pro automobilový a elektronický průmysl. V prosinci 2012 emitovala 50 000 kusů dluhopisů v listinné podobě ve formě na řad a ve jmenovité hodnotě 2 000 Kč s pevnou úrokovou sazbou 9,2 %. Prvotní

úpis byl realizován mezi žalobkyní a osobami: Josef Škrkoň v počtu 5 000 ks, Jiřina Škrkoňová v počtu 5000 ks, L. T. v počtu 20 000 ks a K. H. v počtu 20 000 ks dluhopisů. Ke dni 22. 12. 2015 došlo ke změně a jedinými vlastníky se stali Josef Škrkoň a Jiřina Škrkoňová, každý po 25 000 ks dluhopisů. Úroky z těchto dluhopisů žalobkyně uplatnila ve svých přiznáních k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) jako náklady podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že hlavním účelem emise dluhopisů bylo získání výhody nezdaněného příjmu na straně fyzických osob a zahrnutí úrokových nákladů do výsledku hospodaření v následujících obdobích, což v konečném důsledku zapříčiňuje vykazování nižšího základu daně po dobu 20 let (do roku 2032). Správce daně neuznal daňovou účinnost uplatněných nákladů z titulu úroků z emitovaných dluhopisů pro neprokázání jejich faktické existence ke konci roku 2012 a dále z důvodu absence ekonomického opodstatnění jejich emise a neprokázání jasné vazby mezi těmito náklady a příjmy žalobkyně, pročež vydal dne 18. 1. 2019 dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období.

[2] Dodatečným platebním výměrem č. j. 53871/19/2809-50523-606429 byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 767 380 Kč a současně ji vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 353 476 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 54080/19/2809-50523-606429 byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 748 000 Kč a penále ve výši 349 600 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 54006/19/2809-50523-606429 byla žalobkyni doměřena daň vyšší o částku 1 772 320 Kč a penále ve výši 354 464 Kč.

[3] Odvolání žalobkyně proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím ze dne 18. 5. 2020, č. j. 16988/20/5200-11434-701858, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v záhlaví označeným rozsudkem zamítl (dále jen „napadený rozsudek“).

[4] Krajský soud uvedl, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je podstatné, aby mezi výdaji a očekávanými příjmy existoval přímý a bezprostřední vztah. Výdaje uznatelné na základě § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nejsou primárně spojeny s určitou činností daňového subjektu, ale s prokázáním účelnosti jejich vynaložení. Pokud jednání daňového subjektu nemá jasný ekonomický racionálně odůvodněný smysl, náklady v souvislosti s ním vynaložené nelze považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[5] Podle krajského soudu emisi dluhopisů žalobkyně nelze hodnotit jako ekonomicky opodstatněnou (resp. žalobkyně neposkytla orgánům finanční správy její plausibilní a ekonomicky racionální zdůvodnění). Jejím účelem měla být výplata dividend akcionářům, rozšíření a obnova strojového vybavení společnosti a výstavba zcela nového závodu po získání vhodného pozemku. Přitom však k datu emise dluhopisů žalobkyně žádný závazek z nevyplacených dividend neevidovala. Dále pak v roce 2012 žádný pozemek pro výstavbu

pokračování

nového závodu k dispozici neměla a nebylo ani rozhodnuto, kde se plánovaná investice uskuteční. Potřebný pozemek žalobkyně získala až v roce 2016, přičemž na výstavbu nového areálu získala v roce 2017 úvěr ve výši 150 mil. Kč. Investice do technologií v letech 2013, 2014 a 2015 byly činěny pouze v jednotkách milionů Kč za rok, žalobkyně tak disponovala ve všech šetřených obdobích dostatečnými finančními zdroji, které by běžné či střední investice plně pokryly.

[6] Krajský soud oproti žalovanému ale dospěl k závěru, že existence dluhopisů k datu 28. 12. 2012 byla žalobkyní prokázána. Nesprávný dílčí skutkový závěr orgánů finanční správy však podle krajského soudu neměl vliv na zákonnost výroku napadeného rozhodnutí, neboť ten ob stojí i z jiných důvodů.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňuje téměř vše, co krajský soud uvedl. Nejprve namítá, že se krajský soud nezabýval podstatnou částí žalobní argumentace ani se s ní nevypořádal.

[9] Stěžovatelka dále rozporuje jednotlivé závěry krajského soudu. Namítá, že v jejím vyjádření a ve vyjádření předsedy jejího představenstva k účelu vydání dluhopisů není zásadní rozpor. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že prodejem dluhopisů došlo ke zvýšení jejich finančních prostředků pouze o 25,5 milionů Kč. Pro měření přínosu emise dluhopisů je podstatný okamžik emise, a nikoliv jakékoli předchozí období. Od utržené částky nelze tedy odečítat výdaje na mzdy a výplatu dividend provedené před datem emise. Stěžovatelka nastínila alternativní situaci, kdy by dividendy a mzdu vyplatila až po emisi dluhopisů. Pak by daňovou uznatelnost úroků z dluhopisů nebylo možné napadnout, neboť výplata dividend i mezd je jako důvod plně uznatelná a uznávaná, a stěžovatelka by z prodeje dluhopisů obdržela nepochybně celých 100 milionů Kč. Rozdíl mezi oběma situacemi je podle stěžovatelky přitom pouze technický a prostředky jsou v obou případech vynakládány výhradně na účely daňově uznatelné i uznatelné jako důvod pro vydání dluhopisů.

[10] Stěžovatelka nepopírá, že část prostředků získaných výplatou mzdy a dividend byla použita k nákupu dluhopisů, tato skutečnost však dle jejího názoru nezpůsobuje, že nebyla splněna podmínka racionálních ekonomických důvodů pro emisi dluhopisů. Pro posouzení věci je podstatné pouze to, že stěžovatelka důvodně očekávala další výdaje, pro které neměla finanční krytí. Navíc majetky upisovatelů dluhopisů by na jejich nákup spolehlivě postačovaly i bez těchto výplat, jen by museli získat hotovost jiným, méně praktickým či pohodlným způsobem.

[11] Stěžovatelka také namítá, že podmínkou ekonomicky odůvodněné, a tedy oprávněné emise dluhopisů není vynaložit získané prostředky na deklarovaný účel. Podmínkou je

existence racionálního předpokladu potřeby vynaložení těchto prostředků v budoucnu. Tvrzení krajského soudu o tom, že fakticky nebylo započato s realizací ani jednoho z deklarovaných záměrů, je navíc nepravdivé. Výplata dividend v roce 2013 byla nepochybně na konci roku 2012 již zvažována, stejně jako pořízení prvních strojů. Zejména však bylo intenzivně připravováno pořízení pozemku pro výstavbu nového závodu, což stěžovatelka prokázala (a chtěla prokázat i neprovedenou svědeckou výpovědí). Nesporný je také fakt, že stěžovatelka v letech 2013 až 2016 pořídila dlouhodobý majetek v hodnotě přibližně 82 milionů Kč.

[12] Krajský soud kladl k tíži stěžovatelky její tvrzení, že nelze jednoznačně říci, který stroj (či jiné vybavení) byl pořízen z prostředků získaných z dluhopisů. Krajský soud však nijak nedokládá existenci povinnosti daňového subjektu prostředky získané emisí dluhopisů oddělit od jiných prostředků a účelově je vynakládat pouze na výdaje deklarované při vydání dluhopisů. Stěžovatelka navíc nemusela svůj záměr financovat pouze z jediného zdroje. Příjem z prodeje dluhopisů představoval jen část financování, která byla doplněna o vlastní zdroje a prostředky z úvěru.

[13] Tvrzení krajského soudu, že stěžovatelka v době emise dluhopisů nemohla znát hospodářské výsledky v budoucnosti, je podle stěžovatelky neopodstatněné. Jednak toto tvrzení platí pro jakékoliv predikce budoucích výdajů ekonomických subjektů působících na trhu, a pokud by mu měla být přikládána přílišná váha, pak by byl nedostatečně podložený jakýkoliv důvod pořízení cizích zdrojů a daňově neuznatelné jakékoliv úroky. Krajský soud také opomenul, že vedení stěžovatelky, které rozhodovalo o vydání dluhopisů, se personálně významně překrývalo se složením valné hromady. Jedinými akcionáři stěžovatelky byli předseda představenstva Josef Škrkoň spolu se svojí manželkou, předsedkyní dozorčí rady. Vedení společnosti tedy mohlo zcela racionálně předjímat rozhodnutí valné hromady o výplatě části ze značného objemu nerozděleného zisku společnosti jako dividend (z rozhodnutí valné hromady z 24. 6. 2013 bylo na dividendách rozděleno 25 milionů Kč). Podle stěžovatelky sice nelze obecně mezi nerozdělený zisk a výplatu dividend klást rovnítko, v tomto konkrétním případě to ale možné je. Nebylo tak iracionální „půjčovat“ si prostředky na výplatu dividend, o které dosud nebylo rozhodnuto. Ve skutečnosti se zde jednalo o rozhodnutí na základě nejmenšího prvku nejistoty ze všech důvodů pro vydání dluhopisů.

[14] Před přijetím rozhodnutí o výplatě dividend každá společnost zvažuje, zda dividendy před očekávanými výdaji vyplatit či zda si vzít úvěr a zatížit společnost úroky. Žádný zákaz výplaty dividend před očekávanými výdaji však neexistuje (ať už pod hrozbou neplatnosti výplaty, neuznatelnosti nákladů či jakoukoliv další sankcí). Krajský soud dále naznal, že pokud stěžovatelka do té doby prováděla své financování z nevypláceného zisku, příp. z bankovních úvěrů, měla tak činit i nadále, nevyplácet dividendu a především nevydávat dluhopisy. Stěžovatelka je však opačného názoru. Jestliže dosud dlouhodobě zadržovala akcionářům zisk, je to důvodem, aby jim byl alespoň nějaký zisk (část z nashromážděného nerozděleného zisku) vyplacen. A pokud se občas stěžovatelka dofinancovala z bankovních úvěrů jako cizích zdrojů, neznamená to, že by nemohla použít i jiný druh cizích zdrojů, např. právě dluhopisy, zejména pokud emise dluhopisů nevycházela ekonomicky méně výhodně.

pokračování

[15] Podle krajského soudu stěžovatelka neprokázala, že v období emise dluhopisů probíhala závěrečná jednání o nákupu konkrétních pozemků. Krajský soud se však opomněl vyjádřit k nabídce České spořitelny na odkoupení pohledávek za dlužníkem s vhodnými pozemky (těmi, na kterých dnes stojí nově vybudovaný závod stěžovatelky) ze září 2012, k usnesení Okresního soudu v Ústí nad Orlicí z 3. 12. 2012 o prodeji předmětných nemovitostí (na které pak navázal dne 20. 5. 2013 exekuční příkaz) a k důkazům o jednání s městem Česká Třebová a společností Dřevo Trust - prodej, a.s. (dále jen „Dřevo Trust“). Koupě pozemků pro stavbu závodu byla v dané době zcela reálná, stěžovatelka usilovala o její uskutečnění a dávalo ekonomický smysl mít na tuto transakci připraveny prostředky. K prokázání tehdejšího jednání s Českou spořitelnou stěžovatelka navrhla provedení svědecké výpovědi jejího ředitele z Hradce Králové Ing. Petra Vacka, která však bez řádného důvodu nebyla provedena. Ing. Vacek by vypovídal o tom, že se stěžovatelka v době před a pak i po vydání dluhopisů intenzivně a věrohodně zajímala o nákup konkrétních pozemků, přičemž k jejich koupi mohlo reálně dojít brzy po vydání dluhopisů v roce 2013. Stejně tak potvrdil, že o bankovní úvěr k zamýšleným investicím se stěžovatelka zajímala již v průběhu roku 2012, tj. ještě před emisí dluhopisů. Záměr vybudovat nový závod je zachycen v Plánu rozvoje společnosti č. 3/2012 z 20. 2. 2012, zápisu z jednání představenstva ze dne 14. 11. 2012, Plánu rozvoje společnosti č. 4/2013 a dalších.

[16] Stěžovatelka také namítá, že není zřejmé, z čeho krajský soud dovozuje, že tvrzení o společném podnikatelském záměru s Dřevo Trust je nekonkrétní, že by nějaké konkrétnější informace měly být potřeba a že by finanční správa konkrétnější informace vyžadovala a stěžovatelka je na její žádost nedoložila. Realizaci projektu měla zajistit křížová koupě dluhopisů zúčastněných společností vlastníky těchto společností, což mělo být efektivnější než prostá smlouva nebo výměna dluhopisů mezi společnostmi samými.

[17] Stěžovatelka dále odmítá, že by prostředky z emise dluhopisů k nákupu strojního vybavení nepotřebovala. Bez částky 100 milionů Kč získaných emisí dluhopisů disponovala v letech 2012 – 2015 „svými“ zdroji ve výši 10 – 63 mil. Kč, z nichž na nákup strojního vybavení použila 23,5 - 27 mil. Kč. Po jejich vynaložení však nezbyvala žádná významná rezerva, nutná pro ostatní nezbytné výdaje kvůli prodlužujícím se lhůtám plateb od odběratelů. Do konce roku 2016 stěžovatelka pořídila strojní vybavení za cca 82 mil. Kč, tedy za 82 % celé hodnoty emise dluhopisů. Objemově je třeba porovnávat hodnotu emise dluhopisů nikoliv s jednotlivými důvody emise, ale s objemem finančních prostředků potřebným pro uspokojení všech důvodů současně. A jen s výplatou dividend (bez investic do nového závodu) tak stěžovatelka do konce roku 2016 vynaložila 197% hodnoty dluhopisů. Krajský soud navíc argumentuje značně nekonzistentně, když v případě výdajů na dividendy uvedl, že stěžovatelka v době emise dluhopisů nemohla znát hospodářské výsledky v budoucnosti, a u výdajů na strojní vybavení naopak požadoval, aby se stěžovatelka bez podstatnějších rezerv spolehla na to, že jí v budoucnu vygenerované vlastní prostředky na investice do strojního vybavení postačí.

[18] Pokud krajský soud napadá tvrzení stěžovatelky, že vydání dluhopisů pro ni bylo ekonomicky účelnější postup než vyplácení mzdy panu Škrkoňovi, dává jejímu vyjádření v odvolání jiný význam, než mělo.

[19] K závěru krajského soudu, že by akceptoval závěr správce daně o zneužití práva, stěžovatelka uvádí, že správce daně takový závěr neučinil.

[20] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout. Podle žalovaného není napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Krajský soud se žalobní argumentací pečlivě zabýval. Z rozsudku je zřejmé, že se ve všech otázkách, jež nepodrobil svému originálnímu náhledu na věc, krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného, což je z pohledu judikatury přijatelný postup.

[21] Podle žalovaného z judikatury vyplývá, že pro účely daňové uznatelnosti musí daňový subjekt prokázat, že získané finanční prostředky vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Výdaje přitom musí být prokázány způsobem vylučujícím pochybnosti i řádnými důkazy. Břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu přitom nese daňový subjekt. Mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy je podstatná existence přímého a bezprostředního vztahu, jinak se nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Daňový subjekt musí být tedy schopen vysvětlit ekonomickou opodstatněnost svého konání, tj. smysluplnost transakce pro jeho ekonomickou činnost, a pokud neprokáže jasný ekonomický racionálně odůvodněný smysl, tyto náklady nelze považovat za náklady vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Důvodnost emise dluhopisů, která představuje zatížené náklady (daňové výdaje), je přitom nutno jednoznačně prokázat ze všech hledisek a skutečností, které vyjdou najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný má za to, že stěžovatelka těmto svým povinnostem v daném případě nedostála. Stěžovatelka nebyla schopna jednoznačně určit a prokázat, na co byly prostředky získané z emise dluhopisů vynaloženy, nebo vynaloženy teprve budou. Pro rozpory v jejich vyjádřeních nelze důvodnost emise dluhopisů nijak průkazně dovodit. Podle žalovaného se vydání korunových dluhopisů v posuzovaném případě jeví jako nevýhodné a nevhodné. Emise postrádala ekonomický smysl a účel, a jejím výsledkem bylo pouze dlouhodobé poměrně vysoké zatížení stěžovatelky nákladovými úroky souvisejícími s emisí dluhopisů snižujících základ daně.

[22] Žalovaný dále uvádí, že ze všech skutečností vyplynula spornost tvrzené potřeby finančních prostředků. Ve dnech 19. - 20. 12. 2012 byla sice provedena celková úhrada 100 mil. Kč deklarovaných dluhopisů, ale současně bezprostředně před deklarovanou emisí dluhopisů došlo k výplatě dividend a navýšení mzdy panu Škrkoňovi, což vedlo ke snížení faktického příjmu z deklarované emise na částku 25,5 mil. Kč. Z přehledu zůstatků na účtech stěžovatelky za období 6. - 21. 12. 2012 činí jejich rozdíl mezi těmito daty pouhých 13 743 513,42 Kč. Dále z finančních toků mezi subjekty s vazbou na dluhopisy (veškeré finanční toky proběhly v období 18. - 20. 12. 2012) je zřejmé řetězení finančních investic do dluhopisů více subjektů s tím, že v řetězci došlo k opakovanému použití částky 30 mil. Kč. Z uvedených skutečností je zcela zřejmé, že předmětná emise dluhopisů konkrétní částku 100 mil. Kč fakticky nepřinesla a stěžovatelka emisí dluhopisů konkrétní deklarované množství nových finančních prostředků nezískala. Účel emise tedy nebyl dosažen.

[23] V době deklarované emise dluhopisů stěžovatelka neměla podle žalovaného vůbec postaveno najisto ani získání pozemků, případně areálu (zástavní právo České spořitelny).

pokračování

Zároveň v té době neevidovala žádný závazek z nevyplacených dividend. Argumentace stěžovatelky stran půjčení financí na výplatu dividendy, o které nebylo dosud rozhodnuto, je dle žalovaného zcestná. Nákup technologického zařízení (strojů) byla stěžovatelka schopna hradit ze svých běžných zdrojů, a to bez vydání dluhopisů, prostřednictvím kterých došlo k zatížení daňového subjektu o úroky ve výši 9,2 % po dobu 20 let. Výrobní závod byl rozšířen již v letech 2011 a 2012, tato investice pocházela z vlastních zdrojů a úvěru. Investice do strojového parku a technologií byly financovány taktéž z vlastních prostředků.

[24] Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou stěžovatelky, že předložené důkazy prokazují, že koupě nemovitostí byla v dané době reálná, neboť to prokázáno nebylo. Navrhovaná svědecká výpověď by nemohla nijak prokázat důvodnou potřebu emitovat dluhopisy právě ke konci roku 2012, a proto byla shledána jako bezpředmětná. Příprava investice do rozšíření výroby (získání pozemku) byla ve výročních zprávách poprvé uváděna až ve výroční zprávě za rok 2015 s výhledem na rok 2016 s tím, že finanční zajištění bude realizováno prostřednictvím úvěru od banky, a to od roku 2017 (ve výroční zprávě roku 2016).

[25] S ohledem na vše uvedené navrhuje žalovaný kasační stížnost zamítnout.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[27] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[28] Kasační stížnost je důvodná.

[29] Stěžovatelka předně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud se podle ní žalobní argumentací převážně nezabýval, nejčastěji pouze opakoval důvody napadeného rozhodnutí.

[30] Konkrétně se dle stěžovatelky krajský soud nevypořádal se žalobní námitkou, že základem pro měření přínosu emise dluhopisů je okamžik emise, a nikoliv jakékoliv předchozí období. Dále pak měl krajský soud opomenout zabývat se žalobní námitkou týkající se podmínek daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů. Také se nevyjádřil k námitkám a navrhovanými důkazům, že záměr výstavby nového závodu vznikl dříve než v roce 2015. U otázky podřízenosti dluhu krajský soud pouze zopakoval důvody uvedené v napadeném rozhodnutí.

[31] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, ve kterých pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Krajský soud nemá

povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci (a v žalobě obecně zmíněné tvrzení) a tu obsáhle vyvrátit. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33, či rovněž nálezy ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[32] Z odůvodnění napadeného rozsudku je seznatelné, jakými úvahami se krajský soud při rozhodování věci řídil a k jakým závěrům po posouzení všech relevantních skutečností případu dospěl. V této souvislosti krajský soud odkázal na podrobně odůvodněné závěry žalovaného, s nimiž se plně ztotožnil. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, přitom platí, že takovému postupu nelze nic vytknout. Konstatoval, že *„při soudním přezkumu správních rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci správní soud samozřejmě provádí samostatnou úvahu o správnosti a úplnosti skutkových zjištění správního orgánu a z nich vyvozených právních závěrů, na straně druhé nelze ztráct ze zřetele, že účelem soudního přezkumu je, jak už slovo přezkum napovídá, hodnocení toho, co již bylo správním orgánem k věci vysloveno, ve světle oponentury obsažené v žalobních bodech. Jakkoli se lze pravdě pro omezenost lidského poznání jen přibližovat, nelze vyloučit, že se závěry přezkoumávaného správního rozhodnutí budou přezkoumávajícimu správnímu soudu jevit natolik přílehavé, že nenalezne dostatečné množství jiných slov, jimiž by na straně jedné vyjádřil prakticky totéž a jimiž by na straně druhé přesvědčivě a pro stěžovatele uspokojivě demonstroval, že uvažuje zcela samostatně. Jinak řečeno, smyslem soudního přezkumu není nalezení alternativního a za každou cenu originálního způsobu vyjádření týchž závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán.“*

[33] Dále je nutné podotknout, že krajský soud se v odst. 42 výslovně vypořádal s námitkou týkající se časového úseku posuzování ekonomické racionality emise dluhopisů. Uvedl, z jakých důvodů vzal v potaz i předchozí výdaje stěžovatelky. Pokud jde o námitku týkající se podmínek daňové uznatelnosti úroků z dluhopisů, krajský soud v odst. 38 a 39 obecně vymezil podmínky daňové uznatelnosti nákladů tak, jak vyplývají z judikatury. S námitkou se tedy přinejmenším implicitně vypořádal.

[34] Se stěžovatelkou je nutné souhlasit, že krajský soud se s dokumenty z r. 2012, které mají svědčit o záměru výstavby nového závodu, výslovně nevypořádal. To však nečiní jeho rozsudek nepřezkoumatelným. Krajský soud totiž jako hlavní důvod, proč považoval stěžovatelčinu emisi dluhopisů kvůli výstavbě závodu za ekonomicky neopodstatněný postup, uvedl, že *„žádný pozemek k dispozici neměl(a), neprobíhala závěrečná jednání o nákupu konkrétních pozemků, resp. nebylo ani rozhodnuto, kde se investice uskuteční“*. Informací o uvedení záměru získat nový pozemek pro výstavbu až v r. 2015 krajský soud pouze celou situaci dokresloval, a je tedy zřejmé, že i pokud by vzal v potaz stěžovatelkou uváděné dokumenty, na jeho výsledném posouzení by to nic zásadního neměnilo.

[35] K tomu Nejvyšší správní soud pouze dodává, že nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl soud o podané žalobě rozhodnout, pouhý nesouhlas se závěry krajského soudu nečiní jeho rozsudek nepřezkoumatelným.



pokračování

[36] Projednávaný případ se dotýká problematiky tzv. korunových dluhopisů. Pojem korunový dluhopis představuje zažitou zkratku používanou pro označení dluhopisů s nominální hodnotou jedna koruna. Pro korunové dluhopisy v období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 platilo, že při aplikaci § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů bylo zdanění úrokového příjmu srážkovou daní reálně nulové, jelikož základ daně se stanovil samostatně za jednotlivé cenné papíry, a to i v případě držby cenných papírů stejného druhu od jednoho emitenta. Základ daně se pak zaokrouhlil na celé koruny dolů a daň se následně zaokrouhlila také na celé koruny dolů; výsledná daň po zaokrouhlení činila 0 Kč.

[37] S účinností od 1. 1. 2013 došlo zákonem č. 192/2012 Sb. ke změně § 36 odst. 3 zákona o daních z příjmů, která měla za následek, že vlastnictví korunových dluhopisů již nebylo natolik výhodné, jelikož nedocházelo k zaokrouhlování základu daně dolů na celé koruny a celková částka daně se již nepočítala z jednotlivých cenných papírů. Zákon č. 192/2012 Sb. však obsahoval přechodné ustanovení (čl. IV bod 2), dle kterého se na dluhopisy emitované do 31. 12. 2012 aplikovalo zaokrouhlování srážkové daně dle zákona o daních z příjmů účinného do 31. 12. 2012. Výnosy z dluhopisů emitovaných před účinností zákona č. 192/2012 Sb. tedy nadále spadaly do výhodnějšího režimu zdanění.

[38] V nyní projednávané věci se nejedná o typické korunové dluhopisy, neboť jmenovitá hodnota jednoho dluhopisu byla 2 000 Kč. Ovšem jejich týdenní výnosové období způsobilo, že vzhledem k výše uvedeným pravidlům byla výsledná daň rovná nule.

[39] Nejvyšší správní soud se v poslední době problematikou korunových dluhopisů a jejich daňových dopadů zabýval, a to např. v rozsudcích ze dne 15. 4. 2021, č. j. 9 Afs 297/2020-24, ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, ze dne 30. 9. 2022, č. j. 1 Afs 103/2022-36, ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 175/2022-37, ze dne 22. 3. 2023, č. j. 4 Afs 109/2022-32, ze dne 28. 4. 2023, č. j. 5 Afs 45/2022-48, nebo ze dne 8. 6. 2023, č. j. 10 Afs 272/2021 - 85. Ve většině těchto případů správce daně doměřoval daňovými subjekty dan z příjmů, neboť ve vydání korunových dluhopisů spatřoval zneužití práva. Pouze v některých pak daň doměřil z důvodu neuznání úroků z korunových dluhopisů jako výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[40] Krajský soud žalobě stěžovatelky nevyhověl ze dvou důvodů. Stěžovatelka podle něj neprokázala, že by prostředky získané z emise dluhopisů byly vynaloženy na deklarované účely. Krajský soud rovněž neshledal ani jeden z účelů emise dluhopisů ekonomicky racionálně odůvodněný (k tomu směřuje i jeho závěr, že stěžovatelka emisí dluhopisů celých 100 mil. Kč nezískala).

[41] Nejvyšší správní soud se však s těmito závěry neztotožnil.

### III. A)

[42] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy [...]*.

[43] Nejvyšší správní soud dlouhodobě judikuje, že o daňově účinný výdaj se jedná jen tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (viz rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-93). Podle rozsudku ze dne 15. 4. 2021, č. j. 9 Afs 297/2020-24, „§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví obecné podmínky uznatelnosti jakéhokoliv nákladu, tj. nejen úroků z úvěru, půjčky či dluhopisu. Jinými slovy bez ohledu na to, zda jde o úroky z půjčky, úvěru či dluhopisu či jiné náklady, pro účely jejich daňové uznatelnosti musí daňový subjekt prokázat, že získané finanční prostředky vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.“ O vztazích mezi výdaji a příjmy z rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008-82, vyplývá, že „mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat.“

[44] Krajský soud svůj závěr o neprokázání vynaložení finančních prostředků na deklarované účely opřel o zjištění, že prostředky získané z emise dluhopisů nebyly uloženy na jediném účtu a nebyly účelově vázány, nýbrž byly převedeny na běžný účet stěžovatelky, kde splynuly s jejími ostatními prostředky. Stěžovatelka pak sama podle něj nebyla schopna konkrétně popsat, na které účely byly získané finanční prostředky použity. Krajský soud taktéž považoval tvrzení stěžovatelky o využití získaných prostředků za nevěrohodná, neboť je postupně měnila.

[45] Nejvyšší správní soud tento pohled na věc s krajským soudem nesdílí. Účelem emise dluhopisů bylo získání prostředků na výplaty dividend akcionářům, rozšíření a obnovu strojového vybavení a na výstavbu nového závodu po získání vhodného pozemku (ojedinělé odlišné vyjádření Josefa Škrkoně při místním šetření nezpochybnuje jinak konzistentní tvrzení stěžovatelky). Mezi účastníky je pak nesporné, že stěžovatelka vynaložila za tímto účelem přes 100 mil. Kč (více než hodnota prostředků získaných emisí). Krajský soud v bodě 42. napadeného rozsudku vychází z faktu, že na účet stěžovatelky bylo 100 mil. Kč skutečně poukázáno. Zároveň platí, že zákon o daních z příjmů nestanovuje povinnost vedení odděleného účtu při emisi dluhopisů. Je logické, že u věci zastupitelné, jako jsou peníze, stěžovatelka po jejich smísení nemůže konkrétně určit, na jaký účel vynaložila finanční prostředky získané emisí dluhopisů. Pro Nejvyšší správní soud zůstává klíčové, že z okolností nastalých ve stěžovatelčině případě plyne (nebylo vyvráceno), že emise dluhopisů měla sloužit k uskutečnění tvrzených výdajů (investic). Pokud tedy byla získána určitá suma finančních prostředků (100 mil. Kč), přičemž minimálně stejný objem finančních prostředků byl následně vydán za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů (investice do nového vybavení, koupě pozemku atd.), má Nejvyšší správní soud za to, že je prokázáno, že získané peněžní prostředky byly za tímto účelem vynaloženy. Proto úroky z dluhopisů, kterými byly finanční prostředky získány, jsou daňově uznatelnými náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[46] Je také nutné dodat, že správce daně, resp. žalovaný, rozporovali pouze to, zda byly finanční prostředky získané emisí dluhopisů vynaloženy právě na plánované účely. Nikdy

pokračování

ovšem netvrdili, že by se deklarované výdaje fakticky neuskutečnily či že by tyto výdaje nebyly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, respektive že by se jednalo o daňově neuznatelné výdaje ve smyslu § 25 zákona o daních z příjmů.

[47] Nejvyšší správní soud má rovněž za to, že vyjádření stěžovatelky ohledně nakládání s finančními prostředky nejsou nutně rozporná. Stěžovatelka se jimi snažila vyjádřit právě pouze to, že již nemůže odlišit, na jaké účely byly konkrétní získané finanční prostředky použity.

### *III. B)*

[48] Nejvyšší správní soud se nepřiklonil ani k závěru krajského soudu, že žádný z deklarovaných účelů emise dluhopisů nebyl ekonomicky racionálně odůvodněný.

[49] Krajský soud k tomuto závěru dospěl na základě faktu, že k datu emise dluhopisů či v bezprostředně následujícím období nebylo fakticky započato s realizací ani jednoho z již zmíněných záměrů. K tomuto datu nebyla výplata dividend třeba, neboť již byly vyplaceny. Stěžovatelka v době emise nemohla znát hospodářské výsledky v budoucnosti, a proto nešlo uvažovat o dalších případných výplatách dividend. Na koupi pozemku měla stěžovatelka dostatek vlastních prostředků, navíc v době emise dluhopisů neprobíhala závěrečná jednání o nákupu konkrétních pozemků. Tvrzení o připravovaném společném projektu stěžovatelky s Dřevo Trust má krajský soud za nevěrohodné, neboť dluhopisy nenakoupily dotčené korporace, ale fyzické osoby. Investice do strojového vybavení mohla stěžovatelka uskutečnit ze svých zdrojů, neboť měla dostatek vlastních zdrojů.

[50] Nejvyšší správní soud konstatuje, že při posuzování racionality vynaložení výdajů je nelze zásadně považovat za daňově uznatelné v případě, že podnikatelský záměr, v jehož rámci byly výdaje vynaloženy, byl zcela iracionální či zjevně od počátku neuskutečnitelný (viz rozsudek ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 13/2015-30). Orgánům daňové správy pak nepřísluší hodnotit výhodnost či nevýhodnost konkrétního podnikatelského rozhodnutí (viz rozsudek ze dne 17. 5. 2023, č. j. 10 Afs 118/2021-74).

[51] Podle Nejvyššího správního soudu se v projednávané věci o takovýto případ iracionálního či neuskutečnitelného podnikatelského záměru nejednalo. V popředí stěžovatelčina plánu stála snaha získat pozemek pro výstavbu nového výrobního areálu, čímž mělo dojít k rozšíření výrobních kapacit. Jedná se o na první pohled racionální a legitimní podnikatelský záměr, což podporuje i fakt, že k zakoupení pozemku a výstavbě nového areálu došlo. Nejvyššímu správnímu soudu se rovněž jeví jako naprosto racionální shromažďovat finanční prostředky s předstihem před samotnou realizací záměru. Jestliže krajský soud stěžovatelce vytýká, že v okamžiku získání finančních prostředků neprobíhala žádná závěrečná jednání o nákupu pozemku, jedná se o požadavek, který je nepřipustně striktní. Daňové subjekty by tím byly nuceny nejprve téměř uzavřít např. kupní smlouvu, aby teprve posléze mohly začít zajišťovat finanční prostředky na celou transakci, což by je často stavělo do velmi nejisté situace. V projednávaném případě navíc nákup pozemku (výstavba areálu) nebyl jediným účelem emise dluhopisů.

[52] Podružné také je, nakolik se stěžovatelce podařila prokázat připravovaná spolupráce s Dřevo Trust, neboť je zjevné, že se jednalo pouze o jednu ze zamýšlených variant, jakým způsobem stěžovatelka k rozšíření výrobních kapacit přistoupí.

[53] V případě záměru financovat z emise dluhopisů výplatu dividend Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009-98, publ. pod č. 2070/2010 Sb. NSS, uvedl, že závisí pouze na podnikatelském rozhodnutí daňového subjektu, zda je pro něj výhodnější financovat výplatu dividendy z vlastních či cizích zdrojů. Nejedná se tedy typově o záměr, který by byl zcela iracionální.

[54] I když krajský soud vyjádřil přesvědčení, že stěžovatelka v době emise dluhopisů již všechny dividendy vyplatila, a přitom nemohla znát hospodářské výsledky v budoucnosti, Nejvyšší správní soud chce upozornit na blízkou provázanost orgánů stěžovatelky. Jedinými akcionáři stěžovatelky byli manželé Škrkoňovi. Josef Škrkoň byl v době emise dluhopisů předsedou představenstva (jedním ze tří členů) a jeho manželka předsedkyní dozorčí rady (jedním ze tří členů). Lze proto souhlasit s argumentem stěžovatelky, že mohli důvodně předpokládat výplatu dividend z nashromážděného nerozděleného zisku. Navíc je stejně jako v případě nákupu pozemku vhodné připomenout, že dividendy byly v letech 2013 - 2015 skutečně vypláceny.

[55] Iracionální se nejeví ani investice do rozšíření a obnovy strojového vybavení. Nelze souhlasit s názorem krajského soudu, že stěžovatelka mohla tuto investici financovat z vlastních zdrojů i bez vydání dluhopisů. I když stěžovatelka vlastní zdroje měla, neznamená to, že by zároveň nemohla získat finance i z jiných zdrojů. Stejně jako v případě výběru financování výplaty dividend se jedná o podnikatelské rozhodnutí, které závisí pouze na ní.

[56] Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by podnikatelské záměry stěžovatelky byly zcela iracionální nebo od počátku neuskutečnitelné, o čemž svědčí ostatně (pro dokreslení) i skutečnost, že byly nakonec realizovány.

### III. C)

[57] Nejvyšší správní soud zaznamenal, že krajský soud v napadeném rozsudku své závěry o daňové neuznatelnosti výdajů odůvodňuje některými poznatky, které jsou typické pro řízení, ve kterých byl orgány finanční správy aplikován institut zneužití práva. Tyto poznatky však na daňovou účinnost výdajů v zásadě nemohou mít vliv, neboť orgány finanční správy se při tomto posuzování zaměřují na jiné aspekty činnosti daňových subjektů než při zkoumání, zda nedošlo ke zneužití práva.

[58] Aplikaci zneužití práva v daňovém řízení se věnoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-44. Z rozsudku vyplývá, že „[p]ro závěr o zneužití práva daňovým subjektem je třeba zkoumat, zda i přes formální naplnění požadavků zákona nebyl naplněn jeho účel a smysl (objektivní prvek) a zda hlavním (respektive dnes podle § 8 odst. 4 daňového řádu převažujícím) účelem jednání daňového subjektu bylo získat daňovou výhodu (subjektivní prvek; stejně jako rozsudky Soudního dvora i judikatura NSS hovoří někdy

pokračování

*o záměru získat výhodu umělým vytvořením podmínek pro její dosažení [...]“.* Podstatou objektivního prvku je „posouzení, zda se jednání daňového subjektu a především jeho následek přičítá smyslu a účelu daňového práva v té které oblasti“. Subjektivní prvek pak na základě objektivních okolností každého případu zkoumá to, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody.

[59] Zkoumání, k jak velkému zvýšení finančních prostředků stěžovatelky došlo emisí dluhopisů, nemůže na posouzení daňové uznatelnosti konkrétního výdaje ničeho změnit. Toto zjištění má ovšem smysl při řešení otázky, zda jediným smyslem postupu daňového subjektu nebylo získání nelegitimního daňového zvýhodnění, a zda se tedy nejednalo o zneužití práva (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2022, č. j. 1 Afs 103/2022-36). I úvahy o tom, zda skutečným smyslem emise dluhopisů nebyla snaha ušetřit na mzdě Josefa Škrkoně či snížit základ daně, a tedy i daňovou zátěž stěžovatelky, se mohou uplatnit pouze při zkoumání, zda nedošlo ke zneužití práva.

[60] Rovněž i některé judikáty užití krajským soudem pro posouzení věci se týkaly zneužití práva, aniž by to ovšem krajský soud odlišil (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2016, č. j. 8 Afs 34/2015-71 či ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46).

[61] Nakonec i sám krajský soud konstatoval, že by akceptoval posouzení věci jako zneužití práva. K tomuto závěru ale správce daně, resp. žalovaný v napadeném rozhodnutí nedospěli.

[62] Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že důvody, pro které žalovaný (a následně krajský soud) neuznal jako daňově účinné náklady úroky z emise dluhopisů, neobstojí, a je proto na místě zrušit napadený rozsudek a současně s ním i napadené rozhodnutí žalovaného. Naopak je ale zřejmé, že napadené rozhodnutí obsahuje mnoho indicií, které by mohly být podkladem pro závěr, že postup stěžovatelky naplňuje některé znaky institutu zneužití práva. Volba dalšího procesního postupu je ovšem na žalovaném.

#### IV. Závěr

[63] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[64] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Vzhledem k tomu, že se stěžovatelka žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, je nutno ji považovat za úspěšného účastníka řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelce přísluší náhrada odměny za pět úkonů právní služby, a to převzetí a přípravu

zastoupení, podání žaloby, repliku k vyjádření žalovaného k žalobě, účast na jednání před soudem a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Odměna za jeden úkon činí podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Dále zástupce stěžovatelky požadoval náhradu cestovních výdajů, a to za přepravu dne 2. 6. 2021 z Prahy (sídlo advokátní kanceláře) do Pardubic (sídlo krajského soudu) a zpět za účelem účasti na jednání před soudem, délka 240 km (2 x 120 km). Podle § 157 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“), náležela za každý 1 km jízdy základní náhrada a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Základní náhrada činila 4,40 Kč za 1 km jízdy [§ 1 písm. b) vyhlášky č. 589/2020 Sb.], celková základní náhrada tedy činí 1 056 Kč (240 km x 4,40 Kč). Náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu byla dle § 158 odst. 2 zákoníku práce určena násobkem ceny a množstvím spotřebované pohonné hmoty. Výše průměrné ceny za 1 litr pohonné hmoty (nafty) činila 27,20 Kč [§ 4 písm. c) vyhlášky č. 589/2020 Sb.]; kombinovaná spotřeba jeho automobilu podle bodu č. 27 technického průkazu činí průměrně 5,7 litru na 100 km. Výše náhrady za spotřebovanou pohonnou hmotu tedy je 372, 10 Kč [27,20 Kč x 5,7 l x 2,4 (stovky km)]. Celková náhrada cestovních výdajů proto činí 1 429 Kč (1 056 Kč + 372, 10 Kč, zaokrouhлено na celé koruny nahoru podle § 183 odst. 5 zákoníku práce). Podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu má dále advokát nárok na náhradu za promeškaný čas v souvislosti s cestou za právním úkonem. Ustanovený advokát požadoval náhradu za 3 hodiny cesty do Pardubic a zpět. Výše náhrady je 100 Kč za každou i jen započatou půlhodinu (§ 14 odst. 3 advokátního tarifu), tedy 6 x 100 Kč, tj. 600 Kč. Celkem tak náklady řízení tvoří součet částky 8000 Kč za soudní poplatky (3000 Kč za žalobu, 5000 Kč za kasační stížnost), 17 000 Kč za právní služby (pětkrát 3100 Kč + pětkrát 300 Kč), 600 Kč náhrada za promeškaný čas a 1 429 Kč za cestovní výdaje. Protože zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 3 996 Kč, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 31 025 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku n e j s o u opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. prosince 2023

Mgr. Eva Šonková  
předsedkyně senátu