



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Československá obchodní banka, a. s.**, se sídlem Radlická 333/150, Praha 5, zastoupená JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26. 5. 2010, č. j. 6843/10-1200-107876, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 12. 2014, č. j. 9 Af 38/2010 - 72,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 12. 2014, č. j. 9 Af 38/2010 – 72, a rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26. 5. 2010, č. j. 6843/10-1200-107876, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě 7808 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 13 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Rozhodnutí městského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného**

[1] Rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 9 Af 38/2010 - 72, Městský soud v Praze zamítl žalobu, kterou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26. 5. 2010, č. j. 6843/10-1200-107876, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“), který v souladu

s § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), v návaznosti na § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), žalobkyni vyměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob na základě řádného přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, ve kterém žalobkyně vykázala daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 4 172 598 110 Kč.

[2] Podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu ke dni 1. 1. 2013 zaniklo a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je proto v této věci žalovaným podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Pro snadnější orientaci je tak dále v rozsudku pod pojmem „žalovaný“ míněno jak Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, tak Odvolací finanční ředitelství.

[3] V odůvodnění rozsudku městský soud nejprve uvedl, že je z napadeného rozhodnutí zcela zřejmé, že se žalovaný neztotožnil s výkladem § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který zastává žalobkyně, a považuje tento výklad za nesprávný. Z jeho odůvodnění je taktéž patrné, na základě jakých důvodů žalovaný neakceptoval snahu žalobkyně o navýšení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 o částku 128 842 198 Kč představující výnos ze zrušené opravné položky k účetně evidované pohledávce za družstvem UNIMAX.

[4] Městský soud dále konstatoval, že zásadní pochybení žalobkyně spočívá v nepravdivosti jejího tvrzení, že výnos ze zrušení předmětné opravné položky (dříve rezervy) časově a věcně souvisí se zdaňovacím obdobím roku 1993. V dané věci přitom není mezi účastníky řízení sporu o tom, že k rozpuštění předmětné opravné položky došlo v roce 2008, kdy žalobkyně údajně zjistila, že tuto opravnou položku ve svém účetnictví eviduje neoprávněně. Výnos ze zrušení opravné položky tedy žalobkyně nepochybně realizovala v roce 2008, a to na základě vlastního jednání spočívajícího právě ve zrušení této opravné položky. Z toho plyne, že daný výnos má nepochybně časovou vazbu ke zdaňovacímu období roku 2008, a nikoliv k roku 1993. K daňově významné skutečnosti spočívající v realizaci výnosu ze zrušení předmětné opravné položky (dříve rezervy) tak došlo až v roce 2008, a již proto je třeba výnos ze zrušení této opravné položky zahrnout do základu daně za zdaňovací období roku 2008, se kterým tento výnos časově i věcně souvisí.

[5] Z data, kdy žalobkyně vytvořila rezervu na pohledávku z úvěrů, není podle městského soudu možné nijak usuzovat to, zda vůbec a kdy nastane skutečnost předvídaná v § 4 odst. 1 zákona č. 593/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), tj. zda a kdy pomínou důvody, pro které byla rezerva vytvořena, což je dle zákona důvodem zrušení rezervy ve prospěch výnosů. Výnos ve výši 128 842 198 Kč, který žalobkyně realizovala v důsledku zrušení předmětné opravné položky, tak z časového hlediska nijak nesouvisí s (neprokázaným) datem vytvoření rezervy k pohledávce žalobkyně za družstvem UNIMAX ani s okamžikem, kdy podle práva mělo dojít (avšak ve skutečnosti nedošlo) ke zrušení této rezervy. Tento výnos však podle městského soudu úzce souvisí se zdaňovacím obdobím roku 2008, kdy jej žalobkyně v důsledku zrušení opravné položky realizovala. Argumentace žalobkyně, jejímž smyslem je obhájit vyloučení předmětné částky ze základu daně za rok 2008 s poukazem na její časovou souvislost s rokem 1993, se za dané situace městskému soudu jeví jako snaha o zneužití pochybení žalobkyně v její prospěch, přičemž přijetí jejího názoru by vedlo k absurdní situaci, kdy by výnos v uvedené výši zůstal zcela nezdaněn.

[6] V souzené věci pak podle městského soudu nedošlo ke dvojímu zdanění téhož příjmu (výnosu) a ze závěrů, které žalovaný v napadeném rozhodnutí vyslovil, ani tato možnost

pokračování

nevyplývá. Městský soud přisvědčil tvrzení žalovaného, že nebyla zjištěna časová souvislost výnosu realizovaného žalobkyní z rozpuštěné opravné položky s jakýmkoliv nákladem, a proto zde nemůže být dána ani věcná a časová souvislost tohoto výnosu s určitým nákladem. Žalovaný nicméně správně přiřadil předmětný výnos ke zdaňovacímu období roku 2008, z čehož nutně pramení, že má za to, že daný výnos věcně a časově souvisí právě s tímto zdaňovacím obdobím. Žalovaný v projednávané věci neposuzoval věcnou a časovou souvislost výnosu žalobkyně ze zrušení předmětné opravné položky s žádným nákladem, a proto je irelevantní poukaz žalobkyně na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která má potvrzovat názor, že věcná a časová souvislost nákladů a výnosů by i pro daňové účely měla být poměřována vzhledem k zdaňovacímu období, v němž se odehrály, a nikoliv nákladů a výnosů vůči sobě navzájem.

[7] Dovolávala-li se žalobkyně § 3 odst. 1 části věty před středníkem zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), pak směřovala daňový a účetní pohled na danou věc, neboť předmětné ustanovení upravuje způsob účtování o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, a nikoliv způsob stanovení základu daně z příjmů. Z hlediska účetního i daňového je nutno za podstatnou skutečnost, která nastala ve zdaňovacím období roku 2008 a s tímto obdobím tak věcně a časově souvisela, považovat faktické zrušení předmětné opravné položky žalobkyní, a nikoliv to, že tato měla podle zákona opravnou položku zrušit již dříve (což ale neučinila, a výnos ze zrušení opravné položky realizovala až v roce 2008).

[8] Jestliže žalobkyně poukázala na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Afs 6/2009 – 74, pak tento odkaz městský soud nepovažoval za přílehlavý, neboť v poukazované věci zákonná rezerva vůbec nevznikla, takže na částku, kterou si daňový subjekt uplatnil na vrub daňových nákladů, nebylo možno aplikovat § 4 odst. 1 zákona o rezervách týkající se rozpuštění rezerv. Žalobkyně naproti tomu nyní netvrdila, že rezervu k úvěrové pohledávce za družstvem UNIMAX vytvořila neoprávněně, ani nepopírala možnost aplikace § 4 odst. 1 zákona o rezervách (resp. § 5 odst. 8 téhož zákona ve znění účinném v roce 2008), podle kterého sama postupovala a předmětnou opravnou položku (dříve rezervu) zrušila.

[9] Městský soud poté žalobkyni nepřisvědčil v tom, že by správci daně v rámci daňového řízení předložila řetězec nepřímých důkazů, přičemž je nutné zdůraznit, že žalobkyně nepředložila naprosto žádný důkaz, jenž by prokazoval vytvoření rezervy k úvěrové pohledávce za družstvem UNIMAX. Jediným listinným důkazem, z něhož lze, byť jen v omezeném rozsahu, dovodit určitou souvislost se skutkovými okolnostmi případu, tak jak je žalobkyně tvrdila, je *Smlouva o vzájemném vypořádání* uzavřená dne 29. 3. 1993 mezi žalobkyní a družstvem UNIMAX. Žalobkyně přitom správci daně v odpovědi na jeho výzvu ze dne 11. 2. 2010, č. j. 2023/10-1200-107876, sdělila, že účetní doklady z roku 1993 ani inventurní soupisy za období 1993 – 2002 již nemá k dispozici. Tato skutečnost ovšem nemůže jít k tíži správce daně. Kromě výše zmíněné *Smlouvy o vzájemném vypořádání* předložila žalobkyně správci daně výpisy z účtů, které na sebe ovšem věcně ani časově nenasazují, a netvoří tak logickou a uzavřenou soustavu na sebe navazujících nepřímých důkazů. Jejich časovou souslednost žalovaný podrobně popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Popisy převáděných částek ve výpisech z účtů jsou z valné většiny velmi kusé a při absenci jiných podkladů z nich nelze nikterak dovodit, že převáděné částky jsou rezervou vytvořenou žalobkyní k úvěrové pohledávce za družstvem UNIMAX, popř. že se jedná o nesprávně evidovanou opravnou položku žalobkyně vytvořenou k neexistující pohledávce za společností UNIGREECE, A. E. S přihlédnutím ke všem uvedeným skutečnostem a absenci jakýchkoliv dalších důkazů nelze než uzavřít, že žalobkyní předložené listinné důkazní prostředky ani ve svém souhrnu neprokazují souvislost mezi úvěrovou pohledávkou žalobkyně za družstvem UNIMAX a zákonnou opravnou položkou ve výši 128 842 198 Kč, kterou žalobkyně v roce 1999 přiřadila k údajně neexistující pohledávce

za společností UNIGREECE, A.S. Konkrétní znění firemního dodatku společnosti UNIGREECE, A. S., či UNIGREECE, A. E., bylo v dané věci zcela podružné.

[10] Závěrem městský soud uvedl, že o neprůkaznosti tvrzení žalobkyně svědčí i podstatné změny, kterých tato tvrzení doznala v průběhu vedeného řízení, když například v závěru žaloby s poukazem na předložené důkazní prostředky žalobkyně dovozuje, že do zdanitelných výnosů se rozpuštění opravné položky mělo promítnout nejpozději v roce 1999. Tím ovšem popírá svůj předchozí „kategorický“ požadavek na zohlednění výnosu ze zrušené opravné položky ve zdaňovacím období roku 1993.

## II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) proti tomuto rozsudku podala v zákonné lhůtě kasační stížnost opřenu o § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[12] V kasační stížnosti stěžovatelka nejprve odkázala na znění § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. V této souvislosti pak uvedla, že § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů na rozdíl od účetních předpisů neumožňuje odchýlit se od zásady věcné a časové souvislosti, a to ani v případě, že je, ať již v souladu či v rozporu s účetními předpisy, o určité skutečnosti účtováno do jiného období, než se kterým tato skutečnost věcně a časově souvisí. Dále stěžovatelka poukázala na § 4 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1993, přičemž uvedla, že toto ustanovení jasně vymezilo zdaňovací období, ve kterém mělo ke zrušení opravné položky (rezervy) dojít, tj. období, kdy rezerva ztratila svou opodstatněnost.

[13] V daném případě tak podle stěžovatelky příjem (tj. prostředky ze zrušené rezervy) jednoznačně souvisí s obdobím, kdy došlo k odpadnutí potenciálního rizika ztráty, tedy k zániku pohledávky, k níž byla rezerva vytvořena, a to v důsledku úhrady pohledávky majetkovou účastí ve společnosti UNIGREECE, A. S. Názor, že k realizaci příjmu dochází až v okamžiku jeho zaúčtování by se neopíral o relevantní skutečnosti a byl by v přímém rozporu s konceptem a funkcí daňových rezerv.

[14] Stěžovatelka dále uvedla, že nelze přisvědčit postupu městského soudu, který se stejně jako orgány finanční správy, v rámci otázky zahrnutí výnosu ze zrušení opravné položky do základu daně zcela nesprávně soustředil pouze na skutečnost, že byl tento výnos zaúčtován, avšak opomenul to, zda jde o příjem, který může být součástí základu daně roku 2008. Určitý příjem totiž není možné zdanit jen proto, že je v daném zdaňovacím období zaúčtován do výnosů. Při zkoumání daňového režimu zrušení opravné položky je nutné se primárně zabývat určením zdaňovacího období, ve kterém k jejímu zrušení mělo dle podmínek tehdejší zákonné úpravy dojít, tj. k okamžiku zániku předmětné pohledávky.

[15] Účetní legislativa, na rozdíl od daňové, podle názoru stěžovatelky umožňuje odklonit se od zásady věcné a časové souvislosti a zaúčtovat transakce v období, kdy tyto byly zjištěny; primárně se jedná o opravy minulých let. Okamžik zaúčtování a otázku časové souvislosti je však vždy nutno posuzovat zvlášť, neboť k zaúčtování nemusí vždy docházet v tom období, se kterým daný účetní případ časově a věcně souvisí. Závěry judikatury Nejvyššího správního soudu v otázce časové a věcné souvislosti účetních oprav minulých období lze přitom shrnout tak, že tyto opravy je možné v souladu se zákonem o účetnictví provádět i se značným časovým odstupem, nicméně v takovém případě je časově souvisejícím obdobím z daňového hlediska to období, ve kterém měla být daná účetní operace provedena, kdyby danou transakci zaúčtovala účetní jednotka řádně a včas.

pokračování

[16] V tomto kontextu stěžovatelka také uvedla, že nezdanění předmětného výnosu není absurdním závěrem její interpretace, jak vyhodnotil městský soud, ale důsledkem běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 1993, s nímž předmětný výnos ze zrušení opravné položky souvisel. Jestliže městský soud v nyní řešené věci uzavřel, že stěžovatelka měla výnos ze zrušené opravné položky daňově zohlednit v roce 2008, byl porušen jeden ze základních principů daňového řízení, jakým je bezpochyby nemožnost doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty. Žádné ustanovení zákona o daních z příjmů přitom neumožňuje zdanit výnos jen proto, že tento nebyl zdaněn v období, s nímž věcně a časově souvisí, avšak ke zdanění již nemůže dojít proto, že k tomuto období uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Plynutí času tak podle stěžovatelky nelze kompenzovat tím, že v rozporu se základními principy bude vyměřena vyšší daň v pozdějším období.

[17] Co se týče hodnocení důkazů městským soudem, pak stěžovatelka upozornila na to, že pro posouzení souvislosti výnosu ze zrušení opravné položky není nijak rozhodné období, ve kterém došlo k její tvorbě. Pro daňové posouzení předmětného výnosu zaúčtovaného v roce 2008 je totiž klíčové prokázat existenci opravné položky, která byla v roce 1996 transformována ze zákonné rezervy, a zánik pohledávky za družstvem UNIMAX, včetně existence majetkové účasti v UNIGREECE, A. S. Stěžovatelka tedy orgánům finanční správy předložila řetězec nepřímých důkazů, které existenci opravné položky rozpuštěné v roce 2008 jednoznačně prokázaly. Stěžovatelka je rovněž přesvědčena, že souvislost opravné položky s úvěrovými pohledávkami za družstvem UNIMAX, jejichž hodnoty se shodují na halír přesně, je dostatečně doložena. Podstatné je však podle stěžovatelky především to, že pro existenci rezervy (opravné položky) nebyl dán zákonný důvod a tato musela být zrušena, neboť rezervu nelze tvořit ani k pohledávce, která již zanikla, ani k majetkové účasti v jiné společnosti (byť nesprávně vykázané jako pohledávka). K tomu je třeba zdůraznit, že pohledávky za družstvem UNIMAX jednoznačně zanikly na základě *Smlouvy o vypořádání* ze dne 29. 3. 1993.

[18] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu, jakož i napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že setrvává na svém stanovisku k meritu věci, jež plyne z napadeného rozhodnutí, přičemž plně souhlasí s právními závěry městského soudu, že předmětná opravná položka byla rozpuštěna do výnosů v roce 2008, a proto se stala součástí výsledku hospodaření tohoto roku, kdy stěžovatelka zjistila, že opravná položka nemá opodstatnění, a proto ji až v roce 2008 rozpustila do výnosů. Žalovaný dále konstatoval, že se v daném případě nejednalo o účtování opravy minulých účetních období, neboť zůstává faktem, že stěžovatelka opravnou položku dříve nezrušila a prokazatelně tak učinila až v roce 2008. Z hlediska daňového a účetního je pak nutné upozornit na podstatnou skutečnost, že k faktickému zrušení opravné položky došlo v roce 2008 a s tímto rokem tedy předmětný výnos časově a věcně souvisí. K otázce hodnocení důkazů v předmětné věci žalovaný uvedl, že stěžovatelka nepředložila důkazní prostředky, ze kterých by byla zřejmá souvislost mezi úvěrovou pohledávkou za družstvem UNIMAX a opravnou položkou, kterou ve vztahu k této úvěrové pohledávce stěžovatelka vytvořila. Na základě výše uvedeného tak žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta a byla mu přiznána náhrada nákladů řízení v paušální částce 300 Kč na základě ust. § 11 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2008, jsou předmětem daně *příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen "příjmy")*, není-li dále stanoveno jinak.

[22] Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2008, 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, upravený podle následujících odstavců*.

[23] Podle § 23 odst. 2 písm. a) věty první zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2008, pro zjištění základu daně *se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví*.

[24] Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně *vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem*.

[25] Podle § 3 odst. 1 věty první zákona o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2011, *účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období")*; není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.

[26] Podle § 5 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění účinném do 31. 12. 1993, *z rezerv, které vytvářejí banky, se pro účely zjištění základu daně z příjmů uznává tvorba rezerv, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to*

a) *rezervy na pohledávky z úvěrů, které jsou po sjednané lhůtě splatnosti, ve výši 10 % z průměrného stavu těchto pohledávek za zdaňovací období,*

b) *rezervy na pohledávky z úvěrů se sjednanou lhůtou splatnosti delší než jeden rok, s výjimkou pohledávek uvedených v písmenu a), ve výši 2 % z průměrného stavu těchto pohledávek za zdaňovací období,*

c) *rezervy na poskytnuté záruky ve výši 2 % z průměrného stavu těchto záruček ve zdaňovacím období.*

[27] Podle § 4 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění účinném do 31. 12. 1993, *se výdaje (náklady), na jejichž úhradu se vytvořily rezervy, musí přednostně uhradit z těchto rezerv; rezervy se zruší ve prospěch výnosů ve stejném zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny*.

[28] Podle § 5 odst. 1 zákona o rezervách, ve znění účinném do 31. 12. 2008, *jako výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů) mohou banky vytvářet ve zdaňovacím období*

a) *opravné položky ke nepromlčeným pohledávkám z úvěrů,*

b) *rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry poskytnuté bankami.*

[29] Podle § 5 odst. 8 zákona o rezervách, ve znění účinném do 31. 12. 2008, *se opravná položka podle odstavce 1 písm. a) zruší, pokud pominou důvody pro její existenci, nebo pokud pohledávka, ke níž byla vytvořena, byla promlčena. Opravnou položku banka použije ke krytí ztrát z odpisu nebo postoupení pohledávky. Rezerva podle odstavce 1 písm. b) slouží ke krytí ztrát souvisejících s realizací poskytnutých bankovních záruk z úvěrů.*

pokračování

[30] V daném případě je jádrem sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným to, zda výnos ze zrušení opravné položky (rezervy) časově a věcně souvisí s obdobím, ve kterém k tomuto zrušení podle tvrzení stěžovatelky mělo v souladu s právními předpisy dojít, či s obdobím, ve kterém byla opravná položka (rezerva) skutečně rozpuštěna.

[31] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že možnost snížit základ daně o náklady na tvorbu rezervy je státem akceptovaný způsob jednání směřující ke shromáždění určitého množství finančních prostředků potřebných pro realizaci různých zákonem připuštěných účelů, přičemž tyto prostředky nebudou podrobeny dani, budou-li skutečně užity k deklarovanému účelu. Institut daňové rezervy je tedy spojen s povinností využít takto vytvořené finanční prostředky pouze pro účely vymezené zákonem a dodržet podmínky tvorby takové rezervy, jakož i jejího zrušení. K tomu lze odkázat na rozsudek ze dne 26. 11. 2009, č. j. 8 Afs 35/2009 – 118, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[o]pravné položky se tvoří způsobem a k účelům stanoveným zákonem o rezervách a uplatňují se za zdaňovací období obecně odpovídající zdaňovacímu období podle zákona o daních z příjmů. (...) Opravné položky se zruší ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny. Pominutím důvodu, pro který byly položky vytvořeny, může být například úhrada nebo postoupení pohledávky.“

[32] Ze shora uvedeného je zřejmé, že se rezerva vytvořená ve smyslu zákona o rezervách zruší ve prospěch výnosů ve stejném zdaňovacím období, kdy pominuly důvody, pro které byla vytvořena. V tomto kontextu je třeba § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vztahu k rezervám vykládat tak, že rozhodné jsou skutkové okolnosti, které opravňují podle zákona o rezervách rezervu tvořit, resp. které naopak znamenají povinnost rezervu rozpustit.

[33] Jestliže je tedy vytvořena rezerva za účelem krytí případné ztráty v souvislosti s určitou pohledávkou, pak v okamžiku odpadnutí důvodu, pro který byla tato rezerva vytvořena, tj. např. úhradou dané pohledávky, se tato rezerva (resp. finanční prostředky jí odpovídající) stávají příjmem. Věcně a časově pak takovýto příjem (výnos) souvisí právě se zdaňovacím obdobím, kdy pominuly důvody, pro které byla rezerva vytvořena, a v tomto období jej je třeba zahrnout mezi zdanitelné příjmy.

[34] Důvodem pro jiný výklad není ani ustanovení nynějšího (od 1. 1. 2001 zhruba v současné podobě formulovaného) § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3. zákona o daních z příjmů, podle něhož (ve znění účinném do 31. 12. 2008) *výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 lze snížit o částky související s rozpouštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla pro daňové účely výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud jsou podle zvláštního právního předpisu (zde je v poznámce pod čarou odkazováno na zákon o účetnictví) zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů.* V první řadě nelze na skutečnosti, jež nastaly v roce 1993, kdy měla být rozpuštěna rezerva vytvořená v roce 1991, avšak rozpuštěna nebyla, bez dalšího užít právní úpravy účinné ve zdaňovacím období, v němž byla chyba spočívající v nerozpuštění rezervy stěžovatelkou zjištěna. Citované ustanovení však ani nečiní z „objevené“ nezákonně nerozpuštěné rezervy příjem zdanitelný v roce 2008, kdy byla chyba stěžovatelkou zjištěna a řešena podáním dodatečného daňového priznání. Z dikce uvedeného ustanovení i jeho smyslu a účelu plyne, že zaúčtovat částky související s rozpouštěním rezerv bylo třeba pro to účetní (a z toho odvozené zdaňovací) období, v němž nastaly skutečnosti, které podle zákona měly vést k určitému naložení s rezervou. Pokud tak opomenutím účetní jednotky nebylo učiněno v příslušném účetním období, mělo to být napraveno, ovšem tak, že zpětně měly být opraveny účetní záznamy tohoto účetního období a sekundárně případně opraveny účetní záznamy účetních období navazujících, pokud by se chyba projevovala i v nich. Nelze však s oporou o § 23 odst. 3 písm. c) bodu 3. zákona o daních z příjmů či o jakékoli jiné ustanovení zákona o daních z příjmů libovolně posouvat ukotvení skutečnosti, jež měla vést k určitému naložení s rezervou, v čase. Pokud tato skutečnost v určitém zdaňovacím období nastala, měla se v něm promítnout, typicky

(jako v případě stěžovatelky) tím, že rezerva, k jejíž tvorbě či existenci přestal být důvod, měla být v daném zdaňovacím období rozpuštěna, což se mělo projevit ve výnosech, a tedy se promítnout i ve výši daně za toto zdaňovací období. Neučinila-li tak stěžovatelka, měla svou chybu napravit podáním dodatečného daňového přiznání v době, kdy tak ještě mohla učinit, případně měl chybu zjistit a důsledky z ní vyvodit správce daně. Nestalo-li se tak v období, v němž bylo možno vyšší daň dodatečně přiznat či doměřit, nastala-li tedy prekluze práva daň doměřit, nelze po uplynutí prekluzivních lhůt již věc napravit a pochybení stěžovatelky již nemůže vést k jejímu dodanění. Jinak řečeno, skutečnost, že stěžovatelka chybu učiněnou v roce 1993 objevila v roce 2008, nemůže vést k tomu, že samotné objevení chyby „posune“ celou daňovou povinnost vážící se k chybě bez ohledu na prekluzivní lhůty až do roku 2008. *Ad absurdum* by takový postup mohl vést k dodanění chyby třeba po 20, 30 či 50 letech, tedy k jakési perpetuaci daňové povinnosti a vyprázdnění smyslu a účelu prekluzivních lhůt pro vyměření daně. Navíc by takovýto výklad umožňoval za pomoci vhodného načasování „objevení“ schválně učiněné „chyby“ posouvat určité části daňových povinností mezi zdaňovacími obdobími a například využívat změn sazeb daně, k nimž v mezidobí došlo.

[35] V dané věci stěžovatelka žalovanému předložila listinné důkazní prostředky, kterými se snažila prokázat souvislost mezi úvěrovou pohledávkou za družstvem UNIMAX a zákonnou opravnou položkou ve výši 128 842 197,56 Kč. Obsahem správního spisu je tak *Smlouva o vzájemném vypořádání* ze dne 29. 3. 1993, v níž je uvedeno, že dne 29. 5. 1991 byla mezi stěžovatelkou a družstvem UNIMAX uzavřena smlouva o poskytnutí úvěru. Samotným předmětem *Smlouvy o vzájemném vypořádání* pak byly pohledávky stěžovatelky vůči družstvu UNIMAX ve výši 5 818 294,79 DEM, a 27 158 561,55 Kč, jakož i debetní zůstatek na devizovém účtu ve výši 4 623,13 USD. V této smlouvě je dále stanoveno, že „UNIMAX touto smlouvou převádí veškerá vlastnická práva ke 100 % akciím řecké akciové společnosti *Hotelový a turistický podnik Gioldassis a syn (v současné době s názvem UNIGREECE, A. E.) se sídlem ve Skopelu, Řecko na ČSOB* (tj. stěžovatelku).“ *Smlouva o vzájemném vypořádání* ze dne 29. 3. 1993 tak nepochybně dokládá vůli smluvních stran dosáhnout zániku pohledávek stěžovatelky vůči družstvu UNIMAX. Stěžovatelka měla nabýt majetkovou účast (v podobě akcií) ve společnosti UNIGREECE, A. E., a za to měla „odblokovat“ majetkové hodnoty fungující jako zástava zajišťující úvěr (letadla a nemovitost). Tomu, že uvedená smlouva byla v skutku naplněna, nasvědčuje zejména skutečnost, že výše zmíněné akcie stěžovatelka několik let poté podle svého tvrzení prodala, což znamená, že je předtím musela nejprve nabýt. Samotný prodej akcií podle všeho v řízení nepochybnil ani žalovaný. Tyto skutečnosti dokládá i účetní evidence, jež se týká pohledávek družstva UNIMAX. Částky účtované v této evidenci, označené poznámkou „UNIMAX-AKIE, ODDLUŽENÍ“, totiž odpovídají částkám uvedeným ve *Smlouvě o vzájemném vypořádání*, přičemž celková výše pohledávky účtované v roce 1993 činila přesně 128 842 197,56 Kč. Konkrétně lze poukázat i na závazek stěžovatelky plynoucí ze *Smlouvy o vzájemném vypořádání* ze dne 29. 3. 1993, a to podat návrh na výmaz zástavního práva k letadlům imatrikulačních značek OK - WRI, OK – WRJ, OK – WRK, OK – VHD, OK – VHJ, jakož i k zámku Branná (okres Šumperk). Výmaz zástavního práva k uvedeným věcem movitým a věci nemovité, které jsou předmětem příslušných veřejných evidencí, by totiž opět nasvědčoval realizaci uvedené smlouvy. Zda k němu došlo, není ze spisového materiálu patrné, nicméně jistě jej lze ověřit dotazem u příslušných úřadů včetně zjištění data, k němuž k výmazu došlo. Právě skutečnosti ukazující, že podle *Smlouvy o vzájemném vypořádání* bylo stranami plněno (tj. byly předány akcie stěžovatelce a na straně druhé byly stěžovatelkou odblokovány zástavy zajišťující úvěr stěžovatelkou poskytnutý), mohou být klíčovým důkazem toho, že v roce 1993 v skutku došlo ke skutečnosti, jež měla vést k rozpuštění rezervy. Lze je přitom i zpětně doložit, a to jednak ověřením, zda a jak stěžovatelka akcie, jež měla dostat, následně prodala, (pokud tak v skutku učinila, předtím k nim nějak musela přijít, jinak by je stěžovatka mohla prodat), jednak ověřením záznamů o zástavních právech ve veřejných evidencích.



pokračování

[36] Co se týče tvorby samotné rezervy v období existence pohledávek za družstvem UNIMAX (tj. v letech 1991 - 1993), stěžovatelka konstantně tvrdila, že k tomuto nemohla předložit žádné doklady, neboť je již nemá k dispozici, jelikož uplynula zákonná doba pro jejich archivaci. Stěžovatelka však dokládala existenci předmětné rezervy prostřednictvím výpisů z příslušných účtů. Z nich je zřejmé, že stěžovatelka v roce 1996 vedla v účetnictví částku ve výši 128 842 197,56 Kč, jako rezervu („ZOP § 5 DD ÚVĚRY ZTRÁTOVÉ“), přičemž tuto v roce 1999 převedla na zákonnou opravnou položku („ZOP § 5 OBCHOD. POHL. NAD 1R“) přiřazenou ke společnosti UNIGREECE, A. E. (popř. A. S.; znění firemního dodatku není v daném případě relevantní), a takto ji vedla až do roku 2008. Je opět logické, že pokud je v účetnictví takové osoby jako stěžovatelka dlouhodobě vedena určitá částka s určitým určením (v daném případě jako rezerva), naznačuje to, že stěžovatelka si v nějakém okamžiku předcházejícím uvedené evidenci (tj. někdy před rokem 1996) musela myslet (ne nezbytně odůvodněně), že je třeba takovou rezervu tvořit. Jednotlivé dílčí informace v daném případě do sebe bezrozporně zapadají a na sebe logicky navazují, přičemž všechny odpovídají v obecné rovině tomu, jak obvykle postupuje banka v souvislosti s úvěrováním komerčních projektů třetích osob: Banka v roce 1991 poskytla úvěr, k němuž vytvořila rezervu. V roce 1993 úvěr „vyřešila“ uzavřením a naplněním *Smlouvy o vzájemném vypořádání*. Pochybila však v tom, že rezervu v daném roce nerozpustila, nýbrž ji účetně nesprávně vedla dál „proti“ akciím, které v rámci *Smlouvy o vzájemném vypořádání* obdržela jako formu splacení poskytnutého úvěru. Své pochybení zjistila až v roce 2008, pravděpodobně v souvislosti s prodejem takto získaných akcií.

[37] Z výše uvedeného tedy vyplývá řetězec nepřímých důkazů nasvědčujících tomu, že stěžovatelka k pohledávce vůči družstvu UNIMAX v celkové výši 128 842 197,56 Kč vytvořila rezervu v naprosto totožné výši, kterou měla zrušit v roce 1993 poté, co byla naplněna *Smlouvou o vzájemném vypořádání*, avšak toto neučinila a dále rezervu nesprávně evidovala až do roku 2008, kdy ji teprve zrušila (podle všeho právě v souvislosti s prodejem stěžovatelkou na základě *Smlouvy o vzájemném vypořádání* nabytých akcií společnosti UNIGREECE, A. E., třetí osobě).

[38] V předmětné věci je však podstatné, že opravnou položku (rezervu) ve smyslu zákona o rezervách nelze vést ani k pohledávce, která již zanikla, ani k majetkové účasti v jiné společnosti. Pohledávky za družstvem UNIMAX přitom nepochybně zanikly na základě *Smlouvy o vzájemném vypořádání* dne 29. 3. 1993. Stěžovatelka naplněním této smlouvy (převzetím akcií) nabyla majetkovou účast ve společnosti UNIGREECE, A. E. Ve smyslu § 4 odst. 1 zákona o rezervách tak měly být rezervy vytvořené na krytí případného ekonomického rizika v souvislosti s pohledávkami stěžovatelky vůči družstvu UNIMAX zrušeny právě k okamžiku zániku těchto pohledávek, když k majetkové účasti ve společnosti UNIGREECE, A. E., nebylo možné opravné položky dále vytvářet. Věcnou a časovou souvislost výnosu ze zrušení předmětné rezervy je proto třeba vztahovat ke zdaňovacímu období roku 1993, kdy pominuly důvody, pro které byla tato rezerva vytvořena.

[39] Pokud jde o otázku samotného zaúčtování výnosu ze zrušení opravné položky (rezervy), pak Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, v němž konstatoval, že „[s]kutečnost, že v důsledku účetních postupů se určitý „příjem“ zaúčtuje, tedy vejde do hospodářského výsledku, neznamená, že se jedná vždy také o příjem podléhající zdanění. Pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat opora v zákoně. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost“ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. Pro zůvěr, zda určitý účetní případ (plnění) podléhá dani, resp. zda jej lze považovat za příjem, který je předmětem daně a který za příjem považovat lze, není a nemůže být zásadně určující to, na jaký účet je daný účetní případ účtován. Vycházejí z této premisy je otázka způsobu účtování nepodstatná.“ Poukázat lze také na rozsudek ze dne 24. 4. 2013, č. j. 7 Afs 14/2012 – 30, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že „[t]o, že ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů stanoví, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, kterým je zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, neznamená, že z hlediska

daňového lze základ daně za příslušné zdaňovací období měnit účetními operacemi, které sice mají účetně vliv na výsledek hospodaření za příslušné období, o kterém je účtováno, ovšem na základě zásady věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů. Pokud stěžovatel v roce 2008 provedl účetní operaci („storno“), neznamená to, že se mohla automaticky v tomto roce promítnout ve sféře daňové. Z daňového hlediska je nutno ji řešit ve vztahu k roku 2007, neboť se týká částky, která má věcnou a časovou souvislost s tímto zdaňovacím obdobím. Částka 603.764,35 Kč byla nesprávně zaičtována jako výnos na základě zálohové faktury, která není daňovým dokladem, a proto neměla být v roce 2007 podkladem pro výpočet základu daně stěžovatele. Došlo tak ke zkresení základu daně za rok 2007. Pokud v důsledku účetního pochybení daňového subjektu byla nesprávně přiznána a následně vyměřena vyšší daň za zdaňovací období roku 2007, byl daňový subjekt oprávněn toto své pochybení napravit podáním dodatečného daňového přiznání.“ Ze shora uvedeného je tak zřejmé, že postupy účtování nelze směřovat se zásadami, jež vyplývají ze zákona o daních z příjmů.

[40] V souvislosti s nyní projednávanou věcí pak Nejvyšší správní soud považuje za příležitý závěr plynoucí z rozsudku ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Afs 6/2009 – 74, že „[s]kutečnost, že jednání stěžovatele v roce 1994 nebylo finančními orgány zpochybněno a že daňová povinnost nebyla zjištěna ve správné výši v prekluzivní lhůtě, nemůže mít za následek rozpuštění finanční částky evidované na účtu 451/555 do příjmů za rok 2003 jen proto, že ji stěžovatel nadále evidoval a deklaroval jako zákonnou rezervu. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 – 105, publikovaném pod č. 1837/2009 Sb. NSS, institut časově podmíněného uplatnění majetkových pohledávek se sice může zdát často nespravedlivý, jeho finalita by však neměla zastřít základní, a možno říci ústavní hodnotu, totiž, že přináší do společnosti stabilitu a jistotu, a umožňuje tak dlužníkům plánovat si své životy s vědomím, že v důsledku uplynutí času již proti nim nelze určitý nárok uplatnit. Prekluze nebo promlčení nejsou v tomto pojetí samoučelné, ale naopak reflektují přirozený běh ekonomického života jako takového.“ *Obdobně se ohledně funkce prekluze a plynutí času v právu vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008-64. Správce daně tak nemohl doměřit do výnosů stěžovatele za rok 2003 zůstatek účtovaný na účtu 451/555, tedy v okamžiku, kdy dané skutečnosti zjištěl. Byl to totiž hospodářský výsledek za rok 1994, který byl uplatněním nákladů ve výši 30 800 000 Kč zkresen a u něhož daň neodpovídala skutečné výši.“*

[41] Nejvyšší správní soud v tomto kontextu opětovně zdůrazňuje, že opravné položky (rezervy) je možné tvořit pouze k zákonem připuštěným účelům a za splnění stanovených podmínek. Z řetězce nepřímých důkazů, tvořících ve svém souhrnu logickou posloupnost, přitom vyplývá, že rezerva v celkové výši 128 842 197,56 Kč byla vytvořena za účelem ekonomického krytí případné ztráty z pohledávky (zcela totožné výše) vůči družstvu UNIMAX. Tato pohledávka zanikla na základě *Smlouvy o vzájemném vypořádání* dne 29. 3. 1993. Předmětná rezerva tak měla být zrušena ve prospěch výnosů ve zdaňovacím období roku 1993. Stěžovatelka však pochybila a finanční prostředky nadále evidovala a deklarovala jako zákonnou rezervu, resp. opravnou položku, a to až do roku 2008. Zároveň je třeba znovu připomenout, že k majetkové účasti ve společnosti UNIGREECE, A. E., nebylo možné opravné položky dále vytvářet či vést. Nejvyšší správní soud tak ve shodě se svým dříve vysloveným názorem uvedeným ve shora citovaném rozsudku ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Afs 6/2009 – 74, vyhodnotil, že skutečnost, že daňová povinnost nebyla v roce 1993 zjištěna ve správné výši, nemůže mít za následek rozpuštění finanční částky 128 842 197,56 Kč do příjmů za rok 2008 jen proto, že ji stěžovatelka nadále evidovala a deklarovala jako zákonnou rezervu. Takový příjem (výnos) by totiž s pozdějším zdaňovacím obdobím zcela postrádal věcnou a časovou souvislost.

[42] Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud dodává, že pokud by správce daně konstatoval, že částku na určitém účtu nelze posoudit jako daňovou rezervu, musel by vzít v úvahu stejně tak období, v němž (v nichž) byla částka deklarovaná jako zákonná rezerva neoprávněně daňově uplatněna (viz rozsudek ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Afs 6/2009 – 74). Tato situace však v daném případě nenastala.

pokračování

[43] V kontextu řešeného případu je pak závěrem možné upozornit na to, že by ve skutkově obdobných případech mohla u některých osob připadat v úvahu trestněprávní odpovědnost. Ta by však především vyžadovala, aby jednání, které vedlo k „vytvoření“ a nerozpuštění rezervy, jež ve skutečnosti podléhala dani z příjmů právnických osob ve zdaňovacím období roku 1993, a jejímu „uschování“ v účetnictví až do roku 2008, bylo vedeno úmyslem zkrátit daň. Není však v pravomoci Nejvyššího správního soudu trestněprávní otázky spojené s projednávanou věcí řešit. Z obsahu spisu pak ani náznakem nevyplývají skutečnosti, jež by odůvodňovaly postup podle § 8 odst. 1 věty druhé trestního řádu, neboť úmysl zkrátit daň z jednání příslušných subjektů podle obsahu spisu nevyplývá. Naopak, obsah spisu spíše nasvědčuje, že k problému došlo běžným „provozním pochybením“ při činnosti stěžovatelky v období 90. let minulého století.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud vyhodnotil kasační stížnost stěžovatelky jako důvodnou. Proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudku přistoupil podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. také ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[45] Ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

[46] V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[47] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Protože stěžovatelka měla v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů těchto řízení. Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení.

[48] V řízení o žalobě vznikly stěžovateli náklady řízení zaplacením soudního poplatku ve výši 2000 Kč a odměny jejího zástupce JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta. Odměna zástupce činí za dva úkony právní služby (převzetí věci a písemné podání ve věci) 4200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „vyhláška“) a náhrada hotových výdajů činí 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky), tj. 600 Kč. Protože je zástupce stěžovatelky plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 4800 Kč, tedy o 1008 Kč. Náhrada nákladů řízení o žalobě tak činí celkem 7808 Kč.

[49] V řízení o kasační stížnosti vznikly stěžovateli náklady řízení zaplacením soudního poplatku ve výši 5000 Kč a odměny jejího zástupce JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta. Odměna zástupce činí za dva úkony právní služby (podání kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného) celkem částku 6200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky ve znění nyní účinném]. Náhrada hotových výdajů pak činí 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky), tj. 600 Kč. Protože zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani,

která činí 21 % z částky 6800 Kč, tedy o 1428 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí celkem 13 228 Kč.

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

V Brně dne 22. září 2016

JUDr. Karel Šimka  
předseda senátu