



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **HP TRONIC-prodejny elektro a.s., IČO 26219531**
sídlem náměstí Práce 2523, 760 01 Zlín
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2019, č. j. 4354/19/5200-11431-706481,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2019, č. j. 4354/19/5200-11431-706481, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to k rukám jeho daňového poradce Ing. Radka Lančíka, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“) rozhodnutím o odvolání ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649725/15/3301-51523-707268, podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a dle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) částečně vyhověl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ze dne 29. 11. 2013, č. j. 1760503/13/3301-24803-707268, tak, že změnil doměřenou daň z příjmů právnických osob za uvedené období z částky 950 400 Kč na částku 928 400 Kč a současně podle § 2 odst. 5 daňového řádu změnil penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu z částky 190 080 Kč na částku 185 680 Kč.
2. Správce daně rozhodnutím o odvolání ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649884/15/3301-51523-707268, podle zákona o daních z příjmů a dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu částečně vyhověl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ze dne 29. 11. 2013, č. j. 1762233/13/3301-24803-707268, tak, že změnil doměřenou daň z příjmu právnických osob za uvedené období z částky 1 382 440 Kč na částku 1 343 300 Kč a současně podle § 2 odst. 5 daňového řádu změnil zákonné penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 276 488 Kč na částku 268 660 Kč.
3. Rozhodnutím ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13575/16/5200-11431-706481, rozhodl žalovaný k odvolání žalobce tak, že: I. napadené rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649725/15/3301-51523-707268, změnil tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 928 400 Kč snížil na částku 914 800 Kč a současně snížil částku penále podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu z částky 185 680 Kč na částku 182 960 Kč; II. napadené rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649884/15/3301-51523-707268, změnil tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 1 343 300 Kč snížil na částku 1 330 000 Kč a současně snížil částku penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 268 660 Kč na 266 000 Kč.
4. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13575/16/5200-11431-706481 podal žalobce žalobu, na jejímž základě Krajský soud v Brně dané rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a to rozsudkem ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88 (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).
5. Následně žalovaný ve věci rozhodl rozhodnutím ze dne 5. 2. 2019, č. j. 4354/19/5200-11431-706481, které je nyní napadeno žalobou, a to tak, že: I. napadené rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649725/15/3301-51523-707268, změnil tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 928 400 Kč snížil na částku 731 200 Kč a současně snížil částku penále podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu z částky 185 680 Kč na částku 146 240 Kč; II. napadené rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649884/15/3301-51523-707268, změnil tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 1 343 300 Kč snížil na částku 1 330 000 Kč a současně snížil částku penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 268 660 Kč na 266 000 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

6. V rámci komplexní první žalobní námitky žalobce uvedl, že žalovaný ve svém důsledku nesprávně aplikoval § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů (potažmo zaujal

nesprávně závěry k dokazování příslušných skutečností), dle kterého za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti, kdy případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší.

7. Žalobce totiž dle svého názoru prokázal, že nepřímé náklady spojené s držbou podílu v dceřiné společnosti (resp. dceřiných společnostech) byly nižší než zmíněných 5 %, resp. mu žalovaný tím, že neprovedl navržené výsledky svědků, znemožnil unesení důkazního břemene. V této souvislosti žalobce uvedl, že dané nepřímé náklady prokazatelným způsobem vyčíslil. Pakliže oproti minulosti zvýšil počet dní, související s držbou podílu, z jednoho pracovního dne pana F. M. (žalobcova zaměstnanec a výkonného ředitele) na tři dny (pan M. měl být jediným zaměstnancem, který se dané činnosti věnoval), navrhl k prokázání odůvodnění této změny výslech pana M.; ten by mohl prokázat, že se činnostmi souvisejícími s držbou podílu zabýval právě po vymezenou dobu. Žalovaný však tento výslech neprovedl a nemůže tak žalobci vytýkat neunesení důkazního břemene.
8. I ve zbytku žalobce dle svého názoru žalovanému dostatečně doložil a vysvětlil jednotlivé náklady, které mu měly vzniknout v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech. To se týká např. nákladů na užívání vozidla panem M., dále nákladů na činnost auditora a příslušný pracovní fond do věci zapojeného finančního ředitele, controllingu a účetní. Ani tyto osoby, jejichž výslech žalobce navrhl, však žalovaný jako svědky nepředvolal a rovněž u nich tak nastala ve vztahu k unesení důkazního břemene podobná situace jako u pana M., která byla přiblížena v předchozím odstavci. Další režijní náklady žalobce s ohledem na jejich fakturaci dceřiným společnostem vyloučil. Pokud pak žalobce uváděl některé skutečnosti odlišně od dřívějších údajů, bylo to v důsledku zpřesnění původních tvrzení.
9. Další nesprávné závěry žalovaný dle žalobce pojal ve vztahu posouzení otázky zahrnutí zboží dle soupisů inventurního manka do daňových nákladů. Žalobce dle svého názoru prokázal, že u všech prodejen bylo daňové manko uplatněno do normy v souladu s § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalovaný přitom nesprávně vyhodnotil předložený důkaz, který svědčil o normě ztratného u srovnatelného subjektu (DATART INTERNATIONAL, a.s.). Zároveň žalobce uvedl, jak počítal normu ztratného v souvislosti se schodkem (ten jako manko snížené o přebytky), přičemž s ohledem na vývoj případu žalobce provedl přepočty normy ztratného ze schodku na obrát, kdy sazba 0,15 % ze schodku je totéž jako pro rok 2009 sazba 0,60 % z obrátu a pro rok 2010 sazba 0,56 % z obrátu. Žalobce tedy normu ztratného nijak nově nestanovoval, jak mu vytýká žalovaný. Je také možné vzít v potaz, že žalovaný nesprávně vyhodnotil vnitřní předpisy žalobce, které se týkají normy ztratného, když nevzal v potaz např. to, že příslušné směrnice neodpovídají tvrzení žalovaného, že manko (resp. ztratné) bylo stanoveno do výše 0,15 % z obrátu (vnitřní předpisy a směrnice hovoří i o jiných hodnotách).
10. Konečně žalobce namítl, že jej žalovaný v rámci odvolacího řízení v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu řádně a včas neseznámil se svým názorem, resp. že žalovaný nevzal v potaz, že nerealizované kurzové rozdíly se s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu nezahrnují do základu daně.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a doplnění žaloby

11. Žalovaný zaslal k žalobě vyjádření, v němž navrhl její zamítnutí.
12. Žalovaný předně poukázal na to, že své rozhodnutí vydal po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88, přičemž již v tomto rozsudku zdejší soud žalobci nepřisvědčil ve vztahu k problematice nákladů ve smyslu § 25 odst. 1 zk) zákona o daních z příjmů. V řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 53/2016 žalobce tvrdil, a činil tak i v předcházejícím daňovém řízení, že jedinými nepřímými náklady spojenými s držbou podílů v dceřiných společnostech jsou osobní náklady pana M. v souvislosti s jednodenní účastí na valné hromadě (6 013 Kč a 5 078 Kč). Nyní však žalobce pro oba roky vyčíslil dané náklady ve výši 145 583 Kč, změnil počet dní, které měl pan M. v souvislosti s držbou předmětných podílů vynaložit apod. Není zřejmé, na základě čeho se tak stalo a po takovém časovém odstupu se postup žalobce jeví jako nepřesvědčivý. Podobné se týká i dokladů, které žalobce předložil, z nichž vyplývaly počty jeho zaměstnanců na „centrále“, a z nichž mechanicky vypočítal tvrzené náklady. Předložené materiály pak vykazují také nesrovnalosti, není z nich zřejmé, na základě čeho žalobce dospívá ke svým tvrzením a objevují se zde početní nejasnosti. Žalobce v rámci daňového řízení, v němž měl dostatek možností se vyjádřit, sám připouštěl některé nekonzistentnosti a nepřesnosti, což vedlo k postupnému upravování tvrzených nákladů. Tyto skutečnosti svědčí o tom, že žalobce pochybnosti žalovaného neodstranil a neposkytl tvrzení a důkazy, které by srozumitelně bez pochybností prokázaly, že výdaje byly skutečně vynaloženy, a to způsobem, který žalobce žalovanému prezentuje. Žalobce účelově měnil svá tvrzení a uváděné částky, protože byly nadbytečné i žalobcem navrhované důkazy v podobě výslechů svědků, neboť by nemohly odstranit relevantní nejasnosti a rozpory.
13. Podobně i v otázce ztratiného dle § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů Krajský soud v Brně ve zmíněném rozsudku ze dne 29. 5. 2018 žalobci nepřisvědčil. V nynějším řízení tak žalobce nově stanovil míru ztratiného, a to pro rok 2009 ve výši 0,60 % a pro rok 2010 ve výši 0,56 %, ačkoli dříve opakovaně hovořil o míře ztratiného ve výši 0,15 %. Po více než osmi letech po uplynutí relevantních zdaňovacích období tak stanoví míru ztratiného, aniž by respektoval obsah předložených směrnic, pokynů a příkazů ke stanovení manka do normy. Nelze přijmout ani způsob, jakým žalobce dospěl k nyní deklarovaným hodnotám. S ohledem na okolnosti případu pak nebylo možné přihlédnout ani k důkazu, který se týkal ztratiného u společnosti DATART INTERNATIONAL, a.s. Ani v současnosti žalobce nepostupuje v souladu s právním názorem vyjádřeným v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2018.
14. Dle žalovaného nejsou důvodné ani zbývající žalobní námitky: Se zjištěnými a odvolacím orgánem vyhodnocenými skutečnostmi a důkazy žalovaný žalobce seznámil řádně a v souladu s § 115 odst. 2 a § 32 odst. 1 daňového řádu; s otázkou kurzových rozdílů se Krajský soud v Brně vypořádal již v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88.
15. Žalobce žalobu doplnil relativně rozsáhlým podáním ze dne 27. 7. 2021, v němž rozvedl či rekapituloval jednotlivé žalobní body. Ve vztahu k problematice nepřímých nákladů na držbu podílů odkázal z procesního hlediska na judikaturu, dle které mohl po zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13575/16/5200-11431-706481, svá dosavadní tvrzení upravit a doložit; z věcného pohledu pak žalobce upozornil na principy vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2021, č. j. 3 Afs 170/2019-27. V tomto smyslu se žalobce domníval, že příslušné náklady tvrdil a doložil, resp. že k těmto

tvrzením nabídl důkazní návrhy. Pokud jde o otázku nákladů za manka a škody, tak zde žalobce uvedl, že žalovanému (správci daně) vše řádně doložil již při jednání ze dne 20. 8. 2013, resp. v podání ze dne 2. 1. 2019. V případě zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně uvedl, že se nejedná o novum, nýbrž že je žalovanému věc známa již z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88. Žalovaný přitom neměl nerealizované kurzové rozdíly zahrnout do základu daně z příjmů právnických osob za roky 2009 a 2010, a protože žalovaný neprovedl úpravu základu daně o nerealizované kurzové rozdíly, je jeho rozhodnutí nezákonné. Dle žalobce rozhodl v souladu s jeho právním názorem Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018-54.

IV. Ústní jednání

16. Při ústním jednání dne 28. 7. 2021 žalobce navázal jednak na samotnou žalobu, jednak na její doplnění ze dne 27. 7. 2021. V tomto ohledu akcentoval zejména otázku nepřímých nákladů na držbu podílů v dceřiných společnostech a ve zbytku se věnoval doložení svých tvrzení ohledně manka a škod, kdy dle svého názoru žalovanému poskytl relevantní podklady, resp. navázal na judikaturu týkající se nerealizovaných kurzových rozdílů. Žalobce uvedl, že nemá žádné důkazní návrhy a zopakoval, že svá tvrzení již v průběhu daňového řízení řádně prokázal, potažmo navrhl relevantní důkazy. Naopak žalovaný zastával názor, že žaloba je nedůvodná, neboť se ve svém rozhodnutí se všemi důležitými skutečnostmi řádně vypořádal. Žalobce přitom v daňovém řízení účelově měnil svá stanoviska, vždy pouze reagoval na sdělení daňových orgánů; z předkládaných tabulek nebylo zřejmé, jak k tam obsaženým údajům žalobce dospěl, k čemu měly sloužit navržené důkazy apod. S otázkou nerealizovaných kurzových rozdílů se pak řádně vypořádal Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88.

V. Posouzení věci soudem

17. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná.**

V. a) Vyloučení nákladů mateřské společnosti souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti

18. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně prověřoval zaúčtování přijaté dividendy a podílu na zisku za rok 2009 ve výši 41 224 489,80 Kč a za rok 2010 ve výši 111 675 000 Kč, kdy tyto byly zaúčtovány do výnosu na účet D 665999 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku. Tyto částky byly vyloučeny na řádku 110 v daňovém přiznání, a to v návaznosti na § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů. Mezi stranami bylo nesporné, že ve společnosti EURONICS ČR, a.s. (dále jen „EURONICS“) měl žalobce podíl na základním kapitálu ve výši 27,37 %, ve společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r.o. (dále jen „HP TRONIC Zlín“) činil podíl žalobce 100 %. Správce daně na základě vyloučení přijatých dividend na řádku 110 daňového přiznání zaslal žalobci dne 17. 9. 2012 (č. j. 325334/12) výzvu, kde požadoval doložit a prokázat, že náklady související s držbou podílu, které byly vyčísleny a vyloučeny na řádku 40 daňového přiznání za rok 2009 ve výši 6 013 Kč a za rok 2010 ve výši 5 078 Kč, jsou jedinými náklady k přijatým dividendám. Dále požadoval prokázat, že výše režijních nákladů je nižší než 5 % příjmu z dividend a podílu na zisku.

19. Uvedený postup souvisel s § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, dle kterého „[z]a výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména [...] výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. [...] Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší“.
20. Žalobce přitom ve správním řízení, které vyústilo v rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13575/16/5200-11431-706481, následně zrušené rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88, zastával názor, že jedinými režijními (nepřímými) náklady dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů představovaly částky 6 013 a 5 078 Kč – náklady na jeden den účasti na valné hromadě za příslušné roky pana F. M., který měl být členem statutárního orgánu společnosti EURONICS a zároveň zaměstnancem žalobce. Ostatní náklady (např. na telefon či fax) měly být zanedbatelné a žádné další nepřímé náklady spojené s držbou podílu, než účast pana M. na valné hromadě, neměly existovat.
21. Již v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 53/2016 tak zdejší soud, ve smyslu žalobních námitek, posuzoval, zda správce daně (resp. žalovaný) postupoval správně, pokud uzavřel, že režijní náklady dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů činily 5 % příjmů z dividend, a že se žalobci nepodařilo prokázat, že tyto režijní (nepřímé) náklady byly nižší.
22. V řízení sp. zn. 29 Af 53/2016 se Krajský soud v Brně ztotožnil se závěry žalovaného. V rozsudku ze dne ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88, tak zdejší soud v souvislosti s § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů vymezil, že náklady spojené s držbou podílu lze rozdělit na přímé a nepřímé. Přímé náklady jsou přímo přiřaditelné k přijatým a osvobozeným podílům na zisku [viz vymezení nedaňového příjmu dle 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů].
23. Přímé náklady spojené s držbou podílu jsou cestovní náhrady či jiné náklady vzniklé např. přímo v souvislosti s konáním valné hromady dceřiné společnosti – např. jednatel či člen dozorčí rady mateřské společnosti vykoná cestu na valnou hromadu dceřiné společnosti, další cestovní náklady spojené s řízením dceřiných společností a náklady spojené s poskytováním různého poradenství (ekonomického, právního, softwarového, logistického, atd.), podpora v různých oblastech (hardware, reklama, lidské zdroje, atd.), zpracování směrnic všeho druhu, analýz hospodaření apod. mateřskou společností společnosti dceřiné, nejsou-li tyto činnosti vykonávané jako služba placená dceřinou společností (činnosti „fakturované“ dceřiné společnosti).
24. Nepřímé (režijní) náklady jsou náklady, kdy se jedná se o poměrnou část nákladů mateřské společnosti, které souvisí jednak s držbou podílu, a jednak i s ostatními činnostmi společnosti. Za nepřímé režijní náklady lze považovat např. část nákladů souvisejících s provozem účtárny, sekretariátem ředitele, funkcí ředitele, funkcí ekonoma, výdaje (náklady) na řídicí činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti, výdaje (náklady) na společné ukládání volných prostředků (zejména úhrada bance), výdaje (náklady) na telefonické nebo písemné spojení mezi příslušnou osobou a dceřinou společností, výdaje (náklady) na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledku veškeré činnosti dceřiné společnosti a o stavu majetku dceřiné společnosti apod. Jedná se o náklady charakteru

správní režie, které souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti, a které nelze jednoduše přeúčtovat, např. o poplatky za evidenci akcií dceřiné společnosti na majetkovém účtu mateřské společnosti ve Středisku cenných papírů nebo odměnu osobám zmocněným k jednání za mateřskou společnost na valné hromadě nebo o úplatu hrazenou mateřskou společností na základě smlouvy o úschově akcií dceřiné společnosti apod. Jedná se tedy obecně o poměrnou část nákladů mateřské společnosti, které souvisí jednak s držbou podílu a jednak i s ostatními činnostmi společnosti, přičemž náklady na držbu podílu se opět omezují na náklady související s výkonem práv akcionářů nebo společníků. Nepřímá souvislost mezi těmito náklady a držbou podílu je vyjádřena skutečností, že tyto náklady nejsou držbě konkrétního podílu přímo přiřaditelné a neexistuje přímý vztah mezi výší těchto nákladů a držbou podílu v dceřiné společnosti. Zákon o daních z příjmů přímo neobsahuje přesný výčet těchto nepřímých nákladů, ale obsahuje způsob, jak vypočítat režijní nepřímé náklady, nepodaří-li se prokázat skutečné náklady. Režijní náklady se pro účely určení výše daňově neúčinných nákladů omezují výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, které jsou v daném zdaňovacím období přiznány a vyplaceny mateřské společnosti.

25. Z § 25 odst. 1 písm. zk) plyne, že pokud by pak tento zjednodušující postup byl pro některé mateřské společnosti příliš daňově zatěžující, je možné správci daně prokázat nižší skutečnou výši režijních nepřímých nákladů. Důkazní břemeno pak nese vždy tento subjekt, tj. mateřská společnost, který pokud skutečné náklady neprokáže, musí nést zákonný následek v podobě aplikace „domněnky“, že tyto nepřímé náklady představují 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností (srov. bod [28] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2021, č. j. 3 Afs 170/2019-27).
26. Jak zdejší soud zmínil již ve svém vzpomínaném rozsudku ze dne 29. 5. 2018, předmětná problematika byla řešena na jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 17. 3. 2004, kdy došlo ke shodě návrhu daňových poradců se stanoviskem Ministerstva financí, kdy shodné stanovisko bylo následně odsouhlaseno i u příspěvku Koordinačního výboru Komory daňových poradců dne 24. 6. 2009 (KV KDP 277/24.06.09; dostupný z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KVKDP24062009.pdf>). Současně byla řešena i v Pokynu č. D-300 (relevantnímu pro předmětná zdaňovací období) vydaném Ministerstvem financí, kde jsou uvedeny náklady, které lze považovat za nepřímé [např. výdaje (náklady) na řídicí činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti, výdaje (náklady) na společné ukládání volných prostředků (zejména úhrada bance), výdaje (náklady) na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledku veškeré činnosti dceřiné společnosti, výdaje na telefonické nebo písemné spojení]; tento pokyn byl následně nahrazen pokynem s obdobnou úpravou (pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6, č. j. 32320/11-31). Proti takto vymezenému rámci věci nevyjádřil žalobce výhrady dříve ani nyní.
27. Správci daně vznikly pochybnosti, zda je částka vyloučená na ř. 40 daňového přiznání, tj. nepřímý režijní náklad související s držbou podílu v dceřiných společnostech, vyčíslen ve správné výši. Proto zaslal žalobci výzvu, kde požadoval doložit, zda vyloučený nepřímý režijní náklad označený jako jediný náklad na jeden den práce vedoucího pracovníka k přijaté dividendě a podílu na zisku je vyčíslen se správné výši, a že výše režijních (nepřímých) nákladů vyloučená jako daňově neuznatelná je oprávněně nižší než 5% příjmu z dividend v návaznosti na § 25 odst. 1 zk) zákona o daních z příjmů.

28. Žalobce k uvedenému dotazu sdělil, že všechny přímé náklady na držbu podílu jsou hrazeny na základě obchodních smluv a nepřímé náklady vyčísľuje žalobce ve výši osobních nákladů člena statutárního orgánu; v případě žalobce byly tyto náklady stanoveny na hodnotu jednoho pracovního dne člena dozorčí rady (6 013 Kč a 5 078 Kč). V témže sdělení žalobce uvedl, že nepřímé náklady lze stanovit jako pracovní dobu statutárních zástupců dceřiné společnosti, kteří jsou zaměstnanci mateřské společnosti, ostatní nepřímé náklady jako např. náklady na telefon, faxy atd. jsou zanedbatelné a žalobce vyčísľuje nepřímé náklady jako osobní náklady jednoho pracovního dne statutárních zástupců dceřiných společností – zaměstnanců mateřské společnosti. Za jediného zaměstnance společnosti, který byl i ve statutárních orgánech jiných společností, žalobce označil pana F. M. – výkonného ředitele žalobce. Žalobce také uvedl, že *„žádné další nepřímé náklady spojené s držbou podílu, než účast pana M. na valné hromadě, neexistují. Přitom Valnou hromadu společnosti EURONICS konanou v Brně spojil pan M. s kontrolou prodeje v Brně, a to jak v roce 2009, tak v roce 2010“*.
29. Jak vyplynulo z obsahu správního spisu, pan M. byl členem dozorčí rady odvolatele ode dne 14. 5. 2010 (jednalo se tak o člena kontrolního orgánu, nikoli o člena statutárního orgánu). Ve společnosti HP TRONIC Zlín nebyl uveden jako člen statutárního orgánu, ve společnosti EURONICS byl členem dozorčí rady ode dne 28. 5. 2009 a členem představenstva od dne 24. 7. 2014). Na základě uvedeného se tak nejednalo o osobu, která by byla statutárním zástupcem v dceřiných společnostech. Z žalobcem předložených podkladů v „původním“ daňovém řízení nevyplynulo, že by se pan M. účastnil konání valných hromad konaných u dceřiné společnosti EURONICS v roce 2010 a u dceřiné společnosti HP TRONIC v letech 2009 a 2010.
30. V odvolání, kterým se Krajský soud v Brně zabýval v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 53/2016, žalobce uvedl, že *„dceřiná společnost HP TRONIC Zlín přistupuje k mateřské společnosti stejně jako i k jiným společnostem ve skupině a chová se k nim jako k jiným externím subjektům“*. Dále zde žalobce uvedl, že *„společnost EURONICS dodává mateřské společnosti zboží. V obou případech se jedná o nezávislost mezi držbou podílu a obchodní činností mateřské společnosti. Přitom držba obchodních podílů sebou nenese téměř žádné přímé ani nepřímé náklady a dle názoru žalobce je to jasný důkaz toho, že žalobce nemohl stanovit žádné jiné přímé, či nepřímé náklady spojené s držbou obchodních podílů, než ty, které stanovil“*.
31. V souladu s názorem žalovaného vyjádřeným v rozhodnutí 4. 4. 2016, č. j. 13575/16/5200-11431-706481, měl i zdejší soud v rozsudku ve věci sp. zn. 29 Af 53/2016 za to, že s držbou podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti je spojena řada povinností, které mateřská společnost vykonává. Je dán vztah mateřské a dceřiné společnosti v podobě jisté nadřazenosti mateřské společnosti nad dceřinou, kdy naopak z pohledu dceřiné společnosti jde o určitý stupeň závislosti. Zpravidla mateřská společnost z pozice své „síly“ (výši podílu v dceřiné společnosti) určuje dění a tok financí v dceřiné společnosti. Žalobce, jakožto mateřská společnost, měl 100% podíl v dceřiné společnosti HP TRONIC Zlín, a měl tedy rozhodující vliv (schopnost řídit finanční a operativní politiku jiné společnosti a tak dosahovat prospěchu z jejich aktivit), představoval ovládající osobu; dceřiná společnost byla ovládanou osobou. V případě společnosti EURONICS se jednalo o podstatný vliv na jejím řízení, neboť šlo o přímý podíl žalobce ve výši nad 20% na základním kapitálu. Z toho plyne, že vztah mateřské a dceřiné společnosti byl založen na jiných skutečnostech a vztazích, a nebylo možné souhlasit s tvrzením, že dceřiná společnost se z tohoto pohledu chová k mateřské společnosti stejně, jako k externím subjektům.

32. V tomto ohledu tak žalobce nezohledňoval rozdíly ve svém postavení vůči oběma společnostem a neprokázal, že o daných skutečnostech adekvátně účtoval. Nebylo tak možné přijmout obecné tvrzení žalobce, že se vůči němu dceřiné a ovládané společnosti chovají zcela jako vůči externímu subjektu.
33. Soud tak v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88, konstatoval, že je v přirozeném běhu věcí, že mateřská společnost musí z pozice svého postavení vynakládat určitou řídicí schopnost vůči dceřiné společnosti, radit jí, jaké má provádět činnosti či rozhodnutí. Z povahy věci je nabíledni, že všechny prováděné práce spojené s „funkcí“ mateřské společnosti je těžké vyčíslit, a proto byl zákonodárcem přijat § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů (na základě zákona č. 438/2003 Sb., který novelizoval zákon o daních z příjmů, a doplněn zákonem č. 441/2005 Sb., kdy jeho účelem bylo eliminovat výdaje (náklady) spojené s osvobozenými příjmy mateřské společnosti plynoucí z této držby podílu (viz § 19 zákona o daních z příjmů).
34. Z podkladů poskytnutých žalobcem nevyplývalo, že by náklady dle § 25 odst. 1 písm. zk) byly analyticky rozděleny či jakkoli zaznamenávány. Pokud žalobce uváděl, že režijní (nepřímé) náklady nebyly žádné nebo zanedbatelné a nebyly kalkulovány z důvodu jejich nevýznamnosti, bylo možné dovodit, že mateřské společnosti v souvislosti s držbou podílu ve společnostech dceřiných nepřímé náklady vznikaly. Žalobce přitom nepředložil žádnou evidenci režijních nákladů vztahujících se k držbě podílu; bylo tak třeba vycházet ze znění zákona o daních z příjmů a vyloučit zákonem stanovenou pevnou paušální částku nákladů vyčíslenou ve výši 5% z vyplacených podílů či dividend.
35. Tehdejší tvrzení o nevýznamnosti režijních nákladů nemohlo obstát, neboť z ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů lze dovodit, jak již bylo zmíněno, určitou právní domněnku vzniku předmětných nákladů; pokud poplatník výši režijních nákladu neprokáže, je za daňově neuznatelný náklad považována částka ve výši 5 % z dividend, o kterých bylo mateřskou společností v daném období v souladu s účetními předpisy účtováno ve výnosech.
36. Pokud žalobce uváděl, že nemůže správci daně doložit něco, co neexistuje, jelikož v daňově uznatelných nákladech nemá zahrnuty žádné přímé a nepřímé náklady související s držbou podílu dceřiné společnosti, a je nemožné prokázat, že skutečná výše režijních (nepřímých) nákladů je nižší než 5 % příjmu dividend, neboť nelze prokazovat něco, co neexistuje (a to s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu řešící prokázání negativní skutečnosti), tato argumentace nebyla případná. Daňové orgány totiž požadovaly prokázat to, co je definováno § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, resp. co se podává ze shora zmíněné „domněnky“ plynoucí z předmětného ustanovení. Lze totiž oprávněně předpokládat, že součástí režijních nákladů jsou náklady související s výkonem práv akcionářů nebo společníků a dále režijní nepřímé náklady, které souvisí jednak s držbou podílu a jednak i s ostatními činnostmi společnosti, jak bylo uvedeno výše (např. část nákladu souvisejících s provozem účtárny, sekretariátem ředitele, funkcí ředitele, funkcí ekonoma, atd.).
37. Ve vztahu k § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů tak má daňový subjekt právo volby – buď postupovat podle skutečnosti, kdy je nutné se detailně zabývat jednak vymezením okruhu nepřímých nákladů, které souvisí s držbou podílu a dále pak neméně obtížným stanovením části, která se z takto vymezených nepřímých nákladů vztahuje k držbě podílu, nebo vyčíslit náklady ve výši 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku

vyplacených dceřinou společností. Pokud druhý (zjednodušující) postup mateřské společnosti nevyužijí, je možné jít cestou první a správci daně prokázat nižší skutečnou výši režijních (nepřímých) nákladů, jež je zřetelně náročnější jak z pohledu evidence, tak i z pohledu dokazování. Volba způsobu (resp. stanovení výše) nepřímých nákladů je na daňovém subjektu a zvolí-li si způsob vyloučení skutečné výše nákladů (nikoli v paušální výši) musí si být vědom své důkazní povinnosti a musí tomu přizpůsobit případnou evidenci.

38. Soud tedy neakceptoval úvahu, že jedinými náklady na držbu podílu v dceřiných společnostech, které vynaložila mateřská společnost (žalobce) v obou zkoumaných letech, byla pouze částka mzdových nákladů odpovídající jednomu pracovnímu dni statutárního orgánu. Žalobce sám připustil existenci jiných nepřímých nákladů, které však považoval za nevýznamné. Tento přístup však s ohledem na celkové důsledky vyplývající z § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů nebylo možné přijmout. Mateřská společnost (žalobce) v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech z povahy věci musela vynaložit i jiné, než jí definované přímé náklady; bylo tak nutné postupovat v souladu s § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů v tom smyslu, že částku ve výši 5 % je nutné považovat za daňově neuznatelný náklad příjmů z dividend a jiných podílů na zisku.
39. Soud také odkázal z obecného hlediska na princip daňové souvztažnosti, dle něhož platí, že v zásadě není možné akceptovat, aby daňový subjekt vykazoval pouze nezdanitelný příjem, aniž by proti němu vylučoval souvztažný (nedaňový) náklad. Právě z tohoto pojetí vychází § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů ve vztahu k § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, dle kterého jsou od daně osvobozeny příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti.
40. V rovině konkrétní pak Krajský soud v Brně zmínil, že přestože žalobce v podstatě nevedl žádnou evidenci nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiných společnostech (nad rámec nákladů spojených s činností pana M.), bylo třeba kalkulovat s tím, že tyto náklady nemusí nutně vzniknout v mateřské společnosti; činnost spojená s držbou podílů (a tedy i příslušné náklady) může být provedena mimo mateřskou společnost a do daňových nákladů může být zahrnuta na základě fakturace služeb (žalobce právě takový postup dokládal fakturací za činnosti, kterou „outsourcoval“ na dceřinou společnost). Nadto, i když některé činnosti pro žalobce takto zajišťovala dceřiná společnost HP TRONIC Zlín, pak minimálně někteří zaměstnanci žalobce (jako například obchodní ředitel) museli (průběžně) sledovat i záležitosti spojené s držbou (finančního) majetku – zde bylo možné opět odkázat na činnost pana M., který byl za žalobce dle jeho tvrzení vyslán na valnou hromadu dceřiné společnosti. I zde tedy bylo možné předpokládat vznik režijních nákladů.
41. Navíc i skutečnost, že zázemí pro činnost činnosti žalobce (zajišťované pro celou skupinu dceřiných společností navázaných na žalobce jakožto na mateřskou společnost), například administrativní aparát, je umístěn v jiné společnosti (HP TRONIC Zlín), kde je soustředěn i majetek dané skupiny společností a jsou zaměstnání členové statutárního orgánu žalobce, sama o sobě neznámá, že se žalobce v reálné rovině § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů nedotkne. Pokud žalobce činnosti a náklady, které zákon předpokládá jako režijní, případně fakturoval jako náklad „přímé“ (a v podstatě daňově účinné) ve vztahu k dceřiné společnosti, pak daná skutečnost svědčila o nesprávném účtování a nevykazování evidence v takové podobě, která je s to prokázat unesení důkazního břemene žalobcem.

42. K problematice důkazního břemene pak soud v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88, zmínil, že zejména ve smyslu § 95 odst. 5 písm. b) a c) daňového řádu bylo třeba vycházet z toho, že vystalo-li důkazní břemeno žalovanému ve vztahu k jeho daňovému tvrzení, mohl je unést především předložením účetních dokladů. Následně vzniklo důkazní břemeno správci daně, který však nebyl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu, nýbrž pouze skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví žalobce, a to ať už účetnictví jako celku, či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů. V tomto smyslu považoval soud za dostačující, že své důkazní břemeno správce daně unesl tím, že poukázal na „nesprávnost“ účetnictví žalobce tak, že uvedl svou představu „přirozeného běhu věcí“ dle vnitřní logiky § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, kdy lze presumovat existenci vzniku nepřímých nákladů mateřské společnosti, a zároveň poukázal na (obecné i konkrétní) důvody, které jej vedou k závěru o nemožnosti akceptace tvrzení žalobce o neexistenci takových nepřímých nákladů. Pokud za takové situace žalobce ničeho dalšího relevantního aktivně nepředložil, nebylo možné hovořit o tom, že by správce daně (žalovaný) neunesl své důkazní břemeno nebo případně nesprávně nevyhověl důkazním návrhům žalobce; rovněž se tak soud domníval, že za popsaného stavu věci neobstál odkaz žalobce na judikaturu správních soudů o nemožnosti prokázat existenci negativní skutečnosti, neboť žalobce neměl prokázat neexistenci něčeho, nýbrž ve smyslu předpokladu zákona existenci nepřímých nákladů a účtování o nich.
43. Aniž by v nynější věci Krajský soud v Brně měnil svá shora popsaná východiska, musel zvážit, zda s ohledem na „znovuotevření“ řízení po zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13575/16/5200-11431-706481, rozsudkem zdejšího soudu ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88, nedošlo ke změně situace, která by mohla vést k jiným závěrům o důvodnosti žaloby. Po přezkoumání případu se soud domnívá, že k takové situaci, odůvodňující odlišný úsudek, došlo a žaloba je v daném bodě důvodná.
44. Nelze přehlédnout, že žalobce doplnil své odvolání podáním ze dne 8. 10. 2018, v němž deklaroval, že akceptuje závěry zdejšího soudu ve věci sp. zn. 29 Af 53/2016, a že tedy režijní náklady žalobci vznikaly a on má zájem je prokázat. Pro rok 2009 tak žalobce uvedl nepřímé náklady spojené s držbou podílů v dceřiných společnostech ve výši 70 958,99 Kč a pro rok 2010 ve výši 74 894,38 Kč. V přílohách tohoto odvolání také uvedl počty zaměstnanců jeho „centrály“, z nichž činnost související s držbou podílů měl vykonávat toliko pan M. – z toho žalobce vypočítal podíl pracovníků (tedy pana M.) podílejících se na činnostech souvisejících s držbou podílů a také, s ohledem na tři pracovní dny související s držbou podílů, uvedl poměr pracovního fondu v případě dotčených zaměstnanců (finanční ředitel, controlling, účetní), kteří měli ve spojení s držbou podílů v letech 2009 a 2010 strávit každý po jednom pracovním dni (při počtu 250 pracovních dní tak na každého připal koeficient 0,4 %, tedy celkem 1,2 % za každý rok). V tomto smyslu žalobce vyčíslil mzdové a jiné náklady připadající na držbu podílů v dceřiných společnostech, včetně nákladů na dopravu.
45. V takovém vyčíslení spatřoval žalovaný nejasnosti, proč žalobce seznámením se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56256/18/5200-11431-706481 (dále jen „Seznámení“), žalobce seznámil s tím, že ve věci přetrvávají pochybnosti, když některé údaje nejsou nijak doložené (např. zvýšení počtu dní souvisejících s držbou podílů v případě výkonu práce pana M., koeficienty pracovních fondů u dotčených osob); žalovaný také vyjádřil názor, že žalobcem

prezentovaná tvrzení mu nepřipadají přesvědčivá, a to s ohledem na jeho dřívější stanoviska a časový odstup od ukončení daňové kontroly.

46. Žalobce v tomto smyslu reagoval podáním ze dne 2. 1. 2019, v němž uznal některé nekonzistentnosti výpočtů, tyto upravil, pokusil se vysvětlit žalovaným prezentované nejasnosti a rovněž některá svá tvrzení a výpočty konkretizoval či upřesnil. Zmíněné zvýšení počtu dní, popř. vysvětlení příslušných koeficientů žalobce navrhl dokázat výslechem svědků.
47. V tomto směru Krajský soud v Brně konstatuje, že některé výtky, které ohledně žalobcových tvrzení a jejich prokázání vznesl ve svém žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný, se přinejmenším na první pohled mohou jevit jako oprávněné. U některých tomu tak ale dle názoru soudu není, popř. bylo možné dané pochybnosti potvrdit, nebo naopak rozptýlit dalším dokazováním. K těmto pochybnostem a jejich oprávněnosti se soud vyjadřuje níže.
48. Lze žalovanému přisvědčit, že věrohodnosti žalobcových tvrzení nepřidává skutečnost, že v minulosti dosti rezolutně uváděl, že jediným nepřímým (režijním) nákladem k přijatým dividendám souvisejícím s držbou podílu představovala v podstatě toliko účast pana M. na valné hromadě dceřiné společnosti, tedy náklady na jeden pracovní den pana M. Z předložených dokladů však účast pana M. na valné hromadě nevyplývá, resp. z tohoto titulu již žalobce nepřímé náklady neuplatňuje. Následně, zřejmě i v důsledku právních závěrů formulovaných v rozsudku zdejšího soudu ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88, nepřímé náklady žalobce vyčíslával zcela rozdílným způsobem (a to navíc s odstupem několika let). Žalobce zde vycházel již ze tří pracovních dnů pana M. za jednotlivá zdaňovací období, z pracovního fondu dalších tří zaměstnanců centrály a v závislosti na tom dalšími náklady (cestovné, náklady na vozidla atd.). Pochybnosti žalovaného, s ohledem na změny žalobcových tvrzení, jakož i z ne zcela jasného prokázání zvýšení počtu pracovních dnů u pana M. (popř. dalších zaměstnanců), se mohly jevit jako oprávněné.
49. Na druhou stranu se soud ovšem domnívá, že poté, co první rozhodnutí žalovaného ve věci zrušil, a řízení se tak opět dostalo do fáze odvolacího řízení probíhajícího před žalovaným, měl žalobce znovuotevřenu možnost tvrdit rozhodné skutečnosti a tyto dokazovat. V tomto smyslu se tak soud domnívá, že žalobce se nemohl dostat do jisté „pasti“ spočívající v tom, že dříve tvrdil „a“, nyní tvrdí „b“, a proto je možné jeho novou argumentaci označit jako do jisté míry neakceptovatelnou a jím navržené důkazy jako takové, které nemohou prokázat tvrzené skutečnosti. Proto soud shledává relevantní žalobcův odkaz na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 87/2018-38, publikovaného pod č. 3966/2020 Sb. NSS, dle kterých zruší-li soud odvolací rozhodnutí, pokračuje odvolací řízení původní a žalovaný odvolací orgán je proto povinen v novém rozhodnutí o odvolání v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu vypořádat veškeré námitky odvolatele, které mu byly doručeny do doby, než vydá nové rozhodnutí o odvolání.
50. V daném směru se tak soud domnívá, že výsledky navržených svědků [pana M., dále M. B., L. Ž. a E. Ž. (finanční ředitel, controlling, účetní), jakož i pana A. B. (auditor)] mohly být relevantní ke zjišťování toho, kolik pracovních dní či hodin v jednotlivých zdaňovacích obdobích tyto osoby strávily v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech. Jak soud rozvádí níže, tak s ohledem na povahu nepřímých nákladů dle § 25 odst. 1 písm. zk)

zákona o daních z příjmů a složitěho způsobu jejich prokazování, mohou být výsledky svědků významné pro zjišťování skutkového stavu.

51. Počet dní (resp. množství pracovní doby), které žalobcem uváděné osoby vynaložily na agendu držby podílů v dceřiných společnostech, přitom mohl představovat jistý „odrazový můstek“ pro zjišťování dalších nepřímých nákladů. Zároveň, pokud jde o pracovní dobu těchto osob a s tím spojené náklady, nepovažuje soud za přiléhavá tvrzení žalovaného o tom, že není zřejmé, proč v případě zaměstnanců žalobce (finanční ředitel, controlling, účetní) byla použita sazba (koeficient) 0,4 %, zatímco u auditora 2,08 %. Zde se soud domnívá, že žalobce srozumitelně vysvětlil, že v případě daných zaměstnanců vycházel z toho, že každý předmětnou agendou strávil v jednotlivých letech jeden pracovní den – všechny pracovní dny (250, resp. 251 či 253 dní v roce) tak reprezentují 100 % pracovní doby, jeden den pak 0,4 % fondu pracovní doby. Auditor naopak měl činností pro žalobce strávit 6 dní (v jeho případě tak 48 pracovních hodin je 100 % takto strávené doby), na problematiku držby podílů měl vynaložit jednu hodinu, tedy 2,08 % doby své činnosti pro žalobce. Podobný postup zvolil žalobce i pro pana M., přičemž některé rozdíly v částkách připadajících na jeden den práce pana M., které žalobce v průběhu odvolacího řízení uváděl (potažmo k nimž na základě žalobcem nabídnutého matematického postupu ke zjištění odpovídajících částek dospěl žalovaný), a které žalovaný žalobci „vytýkal“ (viz např. bod [57] napadeného rozhodnutí), jsou poměrně snadno vysvětlitelné tím, z jakého počtu pracovních dní bylo třeba za jednotlivé roky vycházet (zda to tedy bylo 250, či 251 nebo 253 dní). Obdobné se pak týká rovněž nákladů na služby (účet 518120, „dopr.auta“), jak jsou zmíněny v bodě [64] napadeného rozhodnutí, kdy z logiky žalobcových tvrzení bylo v souvislosti s žalobcem prezentovanou činností pana M. třeba zvažovat náklady na jeden den provozu jednoho vozidla, nikoli jeden den provozu všech žalobcových vozidel).
52. V souvislosti se zvažovanou problematikou zdejší soud odkazuje na bod [33] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2021, č. j. 3 Afs 170/2019-27, dle kterého *„Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu, jenž v napadeném rozsudku [pozn.: rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2019, č. j. 30 Af 22/2017-42] vyjádřil určité pochopení pro praktická úskalí, která obecně prokazování skutečných režijních nákladů spojených s držbou podílu v dceřiné společnosti pro daňové subjekty skýtá. Uvedl, že si je vědom „složitosti a mnohdy až nereálnosti přesného prokázání výše režijních nákladů, neboť to vyžaduje a klade vysoké nároky na daňové subjekty stran požadavku na pregnantní zdokladování a rozklíčování jednotlivých nákladů ve vztahu k mateřské a dceřiné společnosti.“ Za důležitou pak zdejší soud považuje doušku, že „Nejvyšší správní soud sdílí tento názor a dodává, že z podstaty věci nebude možné vyčíslit absolutně přesnou hodnotu skutečných režijních nákladů, ale bude zpravidla třeba vytvořit určitý rozumný algoritmus jejich výpočtu. Ten však musí reflektovat veškeré náklady vztahující se k podpůrným organizačním procesům, které souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti.“*
53. V kontextu okolností věci, a v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu citovaný v předchozím odstavci, se zdejší soud domnívá, že žalobce v zásadě určitý „algoritmus“ nabídl, přičemž není možné ignorovat ani zbytek jeho tvrzení a důkazů týkajících se konkrétní organizační struktury jeho a jeho dceřiných společností, v souvislosti s níž jsou mezi dotčenými subjekty fakturovány přímé náklady, které žalobce z hlediska daňové uznatelnosti vylučuje (viz např. žalobcovo podání ze dne 2. 1. 2019). Z tohoto pohledu se soud domnívá, že navržené svědecké výpovědi mohly přispět ke zjištění či prokázání hodnověrnosti tvrzení o tom, jakou část pracovního fondu ta která

osoba vynaložila v souvislosti s držbou podílů dceřiných společností, a tedy i hodnověrnosti žalobcem udávaného „algoritmu“ pro zjišťování daných nepřímých nákladů, kdy, jak již bylo řečeno, není možné ignorovat ani organizační strukturu žalobce a jeho dceřiných společností a vzájemné fakturace přímých nákladů mezi nimi, a zároveň nelze – v kontextu s těmito konkrétními skutkovými okolnostmi – pouštět ze zřetele ani Nejvyšším správním soudem konstatovanou obtížnou prokazatelnost těchto nepřímých nákladů, přičemž právě svědecké výpovědi se jeví jako vhodný prostředek prokázání rozhodných skutečností. Přitom, jak již bylo řečeno výše, některé „rozpory“ v žalobcových údajích, na které poukazuje žalovaný, jsou poměrně snadno vysvětlitelné či jen zdánlivé a nelze tak bez dalšího tvrdit, že tato jejich existence vylučuje relevantnost těchto důkazních prostředků. Podobně se z logiky věci podává, že by žalovaný měl vycházet z poslední žalobcem prezentované kalkulace a varianty (podání ze dne 2. 1. 2019), která v závislosti na procesní vývoj řízení před žalovaným představovala vysvětlení některých „nekonzistentností“ a jakousi „definitivní“ verzi případu předkládané žalobcem; za případné tak soud v této souvislosti nepovažuje názor žalovaného, že nemohl vědět najisto, z jakých tvrzení a údajů má vycházet, pročez žalobcovu argumentaci nepovažuje za akceptovatelnou (viz bod [65] žalobou napadeného rozhodnutí).

54. Krajský soud v Brně připouští, že změny v argumentaci žalobce, včetně upřesňování zdůvodňovaného předchozím „zmýlením se“, v skutku, jak již bylo řečeno, věrohodnosti žalobcovým tvrzením nepřidávají. Soud také plně akceptuje rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení, jak je podal žalovaný v bodech [21] a [22] svého rozhodnutí (na které soud pro stručnost odkazuje), a které je akcentováno právě v § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, dle kterého je to právě daňový subjekt, který má prokazovat skutečnou výši režijních (nepřímých) nákladů souvisejících s držbou podílů v dceřiné společnosti (srov. bod [32] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2021, č. j. 3 Afs 170/2019-27). Na druhou stranu musí mít daňový subjekt možnost své důkazní břemeno unést a za tím účelem navrhnout příslušné důkazy. I když správce daně není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, tak na druhou stranu za situace, kdy k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly, a toto odmítnutí musí odpovídat posuzované situaci. Důvodem odmítnutí důkazního návrhu pak může být právě okolnost, že navrhovaný důkaz není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již zjištěný skutkový stav. Jedná se o jeden z legitimních důvodů odmítnutí provedení důkazu, jak již mnohokrát judikoval Ústavní soud (např. náleží Ústavního soudu ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, a řada dalších; viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2003, sp. zn. II. ÚS 168/02, podle kterého správce daně není povinen provést všechny důkazy navržené nebo předložené daňovým subjektem, musí však provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně; z ustálené judikatury správních soudů viz např. již rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002-35, publikovaný pod č. 39/2003 Sb. NSS). Jak plyne ze shora uvedeného, o takový případ se dle názoru soudu v nyní posuzovaném případě nejednalo.
55. S odvoláním na shora konstatované závěry tak soud v tomto bodě shrnuje, že některé závěry žalovaného ve vztahu k nejasnostem tvrzení a důkazů předkládaných žalobcem nepovažuje za důvodné, potažmo nepovažuje za příléhavé zdůvodnění toho, proč žalovaný nepovedl navržené výslechy svědků. Unesení důkazního břemene ze strany žalobce by bylo možné hodnotit až po výslechu daných svědků, z nich by mohlo mj. vyplynout, zda

se v jejich případě skutečně jednalo o jediné osoby, od nichž se v případě žalobce odvíjí nepřímé náklady na držbu podílů v dceřiných společnostech.

V. b) Vyloučení nákladů za manka a škody

56. Další žalobní bod věnoval žalobce tomu, zda s ohledem na § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů správce daně (žalovaný) řádně posoudil to, jestli zboží zahrnuté dle soupisů inventurního manka a uplatněné do nákladů prostřednictvím účtu 549.100- Manka a škody, bylo takto zahrnuto oprávněně a jednalo se o inventarizační rozdíl jsoucí v souladu s § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů.
57. Ustanovení § 25 upravuje problematiku výdajů (nákladů), které jsou z výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů vyloučeny. Dle § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů přitom mj. platí, že *„[m]ankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Za tyto škody a manka se nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob vznikající např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu (přirozené úbytky zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků), ztrátové v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztrátového stanovené poplatníkem“*.
58. Danou otázkou se Krajský soud v Brně zabýval rovněž již v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88, v němž argumentaci žalobce nepřisvědčil. Ve vzpomenutém rozsudku, ve vztahu k tehdejší odvolací a žalobní argumentaci, zdejší soud konstatoval následující:
59. Žalobce uplatňoval jako daňově účinný inventarizační rozdíl, který uváděl, že dle své normy přirozených úbytků a ztrátového stanovil ve výši 0,15 % z obrátu. Správce daně takto stanovenou výši ztrátového (0,15 %) akceptoval, nepřijal však „techniku“ jakou žalobce do takové výše inventarizační rozdíl počítal. Zatímco žalobce se domníval, že na všech jeho prodejnách byl zjištěný inventarizační rozdíl nižší než 0,15 % z obrátu, správce daně dovedl, že na některých prodejnách byla daná výše překročena a částky překračující výši 0,15 % z obrátu z daňově účinných nákladů vyloučil.
60. Spor, jak byl vymezen v řízení sp. zn. 29 Af 53/2016, mezi žalobcem a daňovými orgány v dané souvislosti vznikl zejména v důsledku toho, jak inventarizační rozdíl (manka) spočítat. Názor žalobce byl tehdy koncentrován do myšlenky, že *„ztrátové se počítá jako schodek, který je určen rozdílem mezi mankem a přebytky, což žalobce několikrát vysvětlil“*. Naproti tomu správce daně a žalovaný zastávají názor, že *„[j]ak v účetnictví, tak také pro daňové účely nelze vzájemně kompenzovat (vyrovnávat) jednotlivá zjištěná manka s jednotlivými přebytky u různých druhů majetku a účtovat tak a daňově posuzovat teprve jakési souhrnné manko snížené o veškeré přebytky, a to s ohledem na znění ZoÚ a Českého účetního standardu pro podnikatele (dále jen „ČÚS“) c. 007 (vydaný Ministerstvem financí) s odkazem na ust. § 36 ZoÚ v bodě 3.4. Manka a přebytky“* (v podrobnostech soud odkázal, s ohledem na dále uvedené závěry, na rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13575/16/5200-11431-706481, s nímž se v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88, v tomto směru ztotožnil).
61. Přitom dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) se *„[i]nventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem, kdy a) skutečný stav je nižší než*

stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin, nebo b) skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako přebytek“ (viz § 30 odst. 5 zákona o účetnictví ve znění účinném do 31. 12. 2009, § 30 odst. 6 zákona o účetnictví ve znění účinném do 31. 12. 2010 a § 30 odst. 10 zákona o účetnictví v aktuálním znění).

62. S názorem žalobce, že při stanovení manka je možno vyrovnávat jednotlivá zjištěná manka s jednotlivými přebytky u různých druhů majetku a s pokladní hotovostí a ceninami, Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88, nesouhlasil, a to nejen s odkazem na zmíněný ČÚS 007 (zveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2003), který uvádí, že je tak možné učinit pouze, jedná-li se o manka a přebytky zásob nebo majetku, které vznikly ve stejném inventarizačním období neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, tam kde je to vzhledem k charakteru zásob možné; odkázat je možné i na § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb., dle kterého se „[z]a porušení vzájemného zúčtování v účetnictví a v účetní závěrce účetní jednotky [...] nepovažuje zúčtování [...] rozdílů zjištěných při inventarizaci, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob“. Zaviněná a nezaviněná manka nad normu se totiž, jak tehdy uváděl žalovaný i ve vyjádření k žalobě, promítají do skupiny 54 – jiné provozní náklady (vymezení účtových tříd viz příloha č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.), schodek hotovosti a cenin na vrub účtu 56 – finanční náklady. Souvztažným účtem je vždy účet daného majetku. Přebytky zásob vlastní výroby se účtují ve prospěch účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní výroby, přebytky pokladní hotovosti ve prospěch účtové skupiny 66 – finanční výnosy, u nakoupených zásob ve prospěch účtové skupiny 6 – jiné provozní výnosy. Kompenzace manka a přebytku tak není dle zákona o účetnictví v souladu s § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb., (resp. ČÚS 007) až na výjimky dovolena. Tato výjimka, spočívající „v neúmyslné záměně“, však v postupovaném případě nebyla naplněna a žalobcem prokázána, naopak žalobce tímto chybným způsobem účtoval cíleně.
63. Na podporu uvedených závěrů Krajský soud v Brně ve svém rozsudku ze dne 29. 5. 2018 přiměřeně odkázal i na příslušnou odbornou literaturu (viz např. *Zatloukal, T. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 133-141, kapitola 6.3.3 Zásoby; srov. také Pilařová, I. Účetní závěrka v podmínkách roku 2015, ASPI ID: LIT162888CZ, či Děrgel, M. Účetní závěrka 2014 v příkladech, 1. část, ASPI ID: LIT 50361CZ).*
64. Na shora uvedených závěrech nemá zdejší soud důvod něco zásadně měnit ani nyní, tedy v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 30/2019. Žalobcem uváděný způsob účtování stále vypovídá o tom, že neúčtoval v souladu se svými tehdejšími vnitropodnikovými normami, které vázaly výpočet manka/ztratného na výši ročního obrátu, nikoli na výši schodku, a tedy že nebyly dodržovány ani standardy účtování, jak je Krajský soud v Brně vymezil v rozsudku ze dne 29. 5. 2018. Soud zároveň odkazuje zejména na body [92] a [99] žalobou napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný vyjádřil k jádru námitek, které nyní žalobce vznáší v bodech III a). a III b). žaloby [„*Náklady za manka a škody – neoprávněně zaúčtováno*“ a „*Náklady za manka a škody – nedoložené manko (oběh zboží)*“].
65. V odkazovaných bodech napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že normu ztratného musel žalobce stanovit a vypracovat v době, kdy manka a škody zjišťoval a kdy o nich účtoval, tj. v příslušném roce nebo nejpozději do ukončení účetní závěrky a dané účetní

období. Je proto nestandardní a nepřesvědčivé, pokud normu ztratiného žalobce „upravuje“ po více než 8 letech o dotčeného zdaňovacího období, a to jinak, než bylo stanoveno ve vnitropodnikových normách. Nebylo také možné zcela jasně ověřit, z jakých údajů žalobce vycházel a jak vlastně dospěl ke ztratinému ve výši 0,60 %, resp. 0,56 %. Změněné výpočty žalobce nepodložil relevantními důkazy. Podobné se týká i tabulky, kterou žalobce původně „zapomněl připojit“, přiložené k doplnění odvolání ze dne 28. 1. 2019; rovněž tato tabulka se vztahuje k nesprávnému způsobu účtování o ztratiném a ke skutečnostem, které žalobce opakovaně tvrdil a dokládal. Soud taktéž souhlasí se závěry žalovaného o absentující důkazní hodnotě důkazu předloženého žalobcem: „Odvětvový průzkum ztratiného v maloobchodě v letech 2014 – 2016“ pro společnost DATART INTERNATIONAL, a.s., zpracovaný společností KPMG Česká republika, s.r.o. v únoru roku 2018 (viz odůvodnění v bodě [95] napadeného rozhodnutí).

66. Vadu napadeného rozhodnutí pak soud neshledává ani v dílčím aspektu vážícím se k výši ztratiného stanoveného pravidlem VŘ 01/2003, v němž žalobce vymezil výchozí podmínky pro stanovení ztratiného, resp. ve vztahu k vnitropodnikové směrnici „Účetní postupy společnosti“. Pokud jde o pravidlo VŘ 01/2003, to sice normu ztratiného váže na obrát zboží, ale zároveň vlastní vyčíslení míry ztratiného nestanoví, přičemž obecně předpokládá sledování a rozlišování ztratiného pro „malá střediska“ a „velká střediska“ (tedy prodejny s obrátem do a nad 1 milion Kč měsíčně), kdy „povolené ztratiné“ je pro tato střediska číselně určeno v přílohách pravidla VŘ 01/2003 pro jednotlivé roky. Pro roky 2009 a 2010 byla tato norma ztratiného pro „malá střediska“ 1,5 ‰ a pro „velká střediska“ 2,0 ‰. Žalobce v žalobě namítá, že danou skutečnost žalovaný nezohlednil a vždy vycházel z hodnoty 1,5 ‰. Této námitce lze sice přisvědčit, ale zároveň je třeba vzít v potaz celkovou argumentaci žalobce v rámci daňového řízení a obsah jeho daňových tvrzení. Dané skutečnosti žalobce nijak neakcentoval, naopak v „definitivní verzi“ své argumentace v podáních ze dne 2. 1. 2019 a 28. 1. 2019 stále uvádí normu ztratiného ve výši 1,5 ‰ a v tomto smyslu také požadované částky vyčísľuje (byť se zmíněnou modifikací na 0,56 %, resp. 0,60 %), tedy sám konstantně uvádí něco, co je v rozporu s tím, co prezentuje jako obsah svých vnitropodnikových norem, a tak minimálně znejasňuje, co je vlastně obsahem jeho (daňových) tvrzení a čeho konkrétně chce dosáhnout (srov. v návaznosti na napadené rozhodnutí např. bod [31] vyjádření žalovaného k žalobě). Nelze tak dle názoru soudu v tomto směru vytýkat žalovanému či napadenému rozhodnutí pochybení nebo zásadní nedostatky. Obdobné se týká zmíněné vnitropodnikové směrnice o účetních postupech.

V. c) *Nedostatečné seznámení se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 daňového řádu*

67. Žalobce v tomto žalobním bodu velmi stručně zmínil, že žalovaný nedostál požadavkům dle § 115 odst. 2 daňového řádu a jednal tak i v rozporu se závěry vyslovenými v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 1 Afs 438/2017-32 (resp. ze závěry následně vyslovenými v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, publikovaného pod č. 4053/2020 Sb. NSS). Dle daného ustanovení „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“

68. K danému žalobnímu bodu žalobce ovšem nic konkrétního neuvádí. Jelikož v rámci takto zcela obecně vymezeného žalobního bodu soud neshledává žádné pochybení žalovaného, které by bylo *prima facie* zřejmé, nehledává tento žalobní bod důvodným (míra obecnosti žalobních tvrzení předurčuje míru podrobnosti či obecnosti odůvodnění rozsudku – mezi jinými srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2018, č. j. 8 Azs 70/2017-72, bod [30]).

V. d) Nerealizované kurzové rozdíly

69. Žalobce v žalobě konečně zmiňuje to, že žalovaný nijak nezohlednil, že nerealizované kurzové rozdíly se nezahrnují do základu daně, přičemž zahrnul do žalobcova základu daně z příjmů právnických osob za roky 2009 a 2010 jak realizované, tak nerealizované kurzové rozdíly. Dle žalobce jednal žalovaný v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, publikovaným pod č. 2626/2012 Sb. NSS.
70. Tento žalobní bod soud považuje z „procesního“ hlediska za důvodný. Je sice možné konstatovat, že tuto námitku žalobce výslovně neuplatnil v rámci „prvního“ řízení ve věci, které vyústilo v rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13575/16/5200-11431-706481, ani (poměrně paradoxně) v doplněních odvolání, která následovala po vydání rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88. Na druhou stranu je však zjevné, že v rámci řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 29 Af 53/2016 žalobce danou námitku, byť stručně, uplatnil a žalovanému muselo být zřejmé, že žalobce jeho závěry rozporuje i z tohoto hlediska. Být lze postup žalobce považovat za nikoli optimální, resp. za hraniční z pohledu možné důvodnosti žaloby (popř. eventuálně i za účelový), domnívá se Krajský soud v Brně, že se ve věci uplatní závěry, které Nejvyšší správní soud formuloval v rozsudku ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018-54, na který nyní žalobce výslovně odkazuje. Nejvyšší správní soud tak uvedl:
71. „[45] Stěžovatel má obecně vzato pravdu i v tom, že k účinnému uplatnění žalobního bodu není třeba uplatnit obsahově stejnou výhradu v odvolání proti rozhodnutí správce daně prvního stupně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, č. 1742/2009 Sb. NSS). Jinou otázkou nicméně může být, zda by taková žalobní argumentace vždy nutně musela vést k procesnímu úspěchu žalobce, i kdyby byla sama o sobě důvodná. Lze k tomu odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, č. 868/2005 Sb. NSS [,...] rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 50 odst. 3 věta první d. ř.), jednak (nad rámec tohoto rozsahu) i z důvodů uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř., které nutno vykládat extenzívně. Pouze důvody nespádající do takto široce vymezeného rozsahu přezkumu jsou důvody, kterými není odvolací orgán povinen (a ani oprávněn - toto vyplývá ze zásady legální licence ve spojení s § 50 odst. 3 větou první a druhou d. ř., jež vymezují rozsah přezkumu) se v rámci rozhodování o odvolání zabývat, a které tedy nemohou - pokud je jen a pouze o ně opřena následná správní žaloba proti tomuto rozhodnutí - být důvodem pro to, aby správní soud takto napadené rozhodnutí shledal nezákonným.‘], jehož závěry vztahující se k § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků jsou s ohledem na podobnou dikci přiměřeně použitelné i na § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu.

[46] Co se týče podstaty rozhodné právní otázky, je pravda, že z hlediska daní z příjmů je nutno považovat za irrelevantní tzv. nerealizované kurzové rozdíly, které představují pouhý účetní

údaj, zatímco realizované kurzové rozdíly (zisky nebo ztráty) představují zdanitelný příjem či daňově uznatelný náklad (k tomuto viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, č. 2626/2012 Sb., či ze dne 18. 4. 2013, č. j. 5 Afs 53/2011 - 94). Správce daně je v dalším řízení povinen toto vzít v úvahu a v případě nejasností, kterých konkrétních částek se otázka, zda kurzové rozdíly byly, nebo nebyly realizovány, týká, vyzvat stěžovatele k patřičnému doplnění jeho tvrzení. Doplnění tvrzení se může týkat jak výše částek, tak okolností, na základě nichž bude učiněn správcem daně úsudek, zda k realizaci příjmů či vzniku výdaje formou kurzových rozdílů došlo, anebo nikoli.“

72. Vycházejí z takto formulovaných principů (v jejich vazbě na závěr o nesprávnosti závěrů vyslovených v bodě 22. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2018, č. j. 22 Af 16/2016-50, v němž Krajský soud v Ostravě považoval obdobnou žalobní námitku za nedůvodnou s ohledem na její nízkou míru konkretizace a její prvotní uvedení až v žalobě, nikoli tedy v předcházejícím daňovém řízení), považuje zdejší soud, s ohledem na konkrétní okolnosti nynější věci, rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné. Ačkoli ten totiž měl povědomost a příslušné argumentaci žalobce, jak byla vnesena v předchozím soudním řízení, nijak ji nepromítl do textu svého rozhodnutí a nelze tedy zjistit, jaké k ní zaujal stanovisko, přičemž bylo možné přiměřeně vycházet jak ze shora konstatovaných závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 87/2018-38, tak z citovaného bodu [46] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018-54.

VI. Závěr a náklady řízení

73. Krajský soud v Brně tak z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. ruší, a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.); v dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení se tak tedy bude třeba podrobně zabývat zejména důvody, pro které soud napadené rozhodnutí zrušil, přičemž ty spočívají především v otázce neprovedení relevantních důkazů [část V. a) rozsudku], potažmo vypořádání se s námitkou týkající se nerealizovaných kurzových rozdílů [část V. d) rozsudku]. Ve zbytku soud žalobě nepřisvědčil.
74. Pro úplnost soud dodává, aniž by jakkoli předjímal rozhodnutí žalovaného v dané věci, že s ohledem na okolnosti případu se v dalším řízení nabízí také otázka lhůty pro stanovení daně, a to dle § 148 daňového řádu, zejména pak § 148 odst. 5 daňového řádu ve spojení s dalšími ustanoveními (např. § 264 daňového řádu).
75. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
76. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce (daňového poradce) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní

služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé a účast na jednání) a čtyři režijní paušály, a to ve výši $4 \times 3\,100$ Kč a 4×300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 856 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.

77. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 19 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. července 2021

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu