



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **HP TRONIC-prodejný elektro a.s.**, se sídlem náměstí Práce 2523, Zlín, zastoupena Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2019, č. j. 4354/19/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 7. 2021, č. j. 29 Af 30/2019 - 131,

t a k t o :

- I. V řízení se pokračuje.
- II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 7. 2021, č. j. 29 Af 30/2019 - 131, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

## O d ů v o d n ě n í :

## 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 žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 29. 11. 2013, č. j. 1760503/13/3301-24803-707268, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 tak, že změnil doměřenou daň 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 (dále jen „první platební výměr“).

[2] Rozhodnutím o odvolání ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649884/15/3301-51523-707268, správce daně podle zákona o daních z příjmů a dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu částečně vyhověl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 29. 11. 2013, č. j. 1762233/13/3301-24803-707268, na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 tak, že změnil doměřenou daň 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 (dále jen „druhý platební výměr“).

[3] Rozhodnutím ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13575/16/5200-11431-706481, žalovaný k odvolání žalobkyně první platební výměr změnil tak, že doměřenou daň z příjmů právnických osob ve výši 928 400 Kč snížil na částku 914 800 Kč a současně snížil penále z částky 185 680 Kč na částku 182 960 Kč, a druhý platební výměr změnil tak, že doměřenou daň z příjmů právnických osob ve výši 1 343 300 Kč snížil na částku 1 330 000 Kč a současně snížil penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 268 660 Kč na 266 000 Kč (dále jen „první rozhodnutí o odvolání“).

[4] Rozsudkem ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016 - 88, Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zrušil první rozhodnutí o odvolání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Následně žalovaný napadeným rozhodnutím, označeným v záhlaví, první platební výměr změnil tak, že doměřenou daň z příjmů právnických osob ve výši 928 400 Kč snížil na částku 731 200 Kč a současně snížil 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, a druhý platební výměr změnil tak, že doměřenou daň z příjmů právnických osob ve výši 1 343 300 Kč snížil na částku 1 330 000 Kč a současně snížil penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 268 660 Kč na 266 000 Kč.

[6] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejdříve se zabýval otázkou vyloučení nákladů mateřské společnosti (žalobkyně) souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti (konkrétně ve společnostech EURONICS ČR, a.s. a HP TRONIC Zlín, spol. s r.o.) a dospěl k závěru, že námitky žalobkyně jsou důvodné, ačkoliv v prvním zrušujícím rozsudku shledal žalobu v této části nedůvodnou - žalobkyně neprokázala skutečnou výši nákladů na držbu podílu v dceřiných společnostech, resp. musela vynaložit i jiné náklady než jen ty, které tvrdila, a proto bylo 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. Ke změně názoru soud vedla změna okolností, která nastala v odvolacím řízení po zrušení prvního rozhodnutí o odvolání. Žalobkyně doplnila své odvolání o přílohy, v nichž uvedla nepřímé náklady spojené s držbou podílu v dceřiných společnostech. Na základě upozornění na nejasnosti žalovaným svá tvrzení dále upravila. Žalovaný však vysvětlení žalobkyně neakceptoval.

pokračování

[7] Podle krajského soudu některé výtky, které vůči tvrzení žalobkyně a jejich prokázání vznesl v napadeném rozhodnutí žalovaný, se mohou jevit jako oprávněné, u jiných tomu tak ale není, popř. bylo možné tyto pochybnosti potvrdit, nebo naopak rozptýlit dalším dokazováním. Jakkoliv pochybnosti mohlo vyvolat, že žalobkyně změnila svá tvrzení oproti těm, která předestřela před zrušením prvního rozhodnutí o odvolání, řízení se dostalo do fáze odvolacího řízení probíhajícího před žalovaným a žalobkyně měla znovu otevřenou možnost tvrdit rozhodné skutečnosti a dokazovat je. Žalobkyně by se jinak dostala do „pasti“, kdyby již nemohla tvrdit nic jiného než v původním řízení. Výsledky navržených svědků 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.

[8] Ve vztahu k pracovní době jednotlivých osob a s tím spojenými náklady se soud neztotožnil s žalovaným, že není zřejmé, proč v případě zaměstnanců žalobkyně (finanční ředitel, controlling, účetní) byla použita sazba (koeficient) 0,4 %, zatímco u auditora 2,08 %. Žalobkyně srozumitelně vysvětlila, že v případě daných zaměstnanců vycházela z toho, že každý dotčenou 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 žalobkyni 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 žalobkyni. Obdobně žalobkyně vysvětlila i práci a služby u pana M. (zaměstnanec žalobkyně a člen dozorčí rady dceřiné společnosti EURONICS ČR a.s.).

[9] Krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména pak na závěr, podle kterého z podstaty věci nebude možné vyčíslit absolutně přesnou hodnotu skutečných režijních nákladů, ale bude zpravidla třeba vytvořit určitý rozumný algoritmus jejich výpočtu. Podle soudu žalobkyně v zásadě určitý algoritmus nabídla. 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 k posílení hodnověrnosti udávaného algoritmu, použitého k výpočtu nepřímých nákladů, přičemž není možné ignorovat ani organizační strukturu žalobkyně a jejích dceřiných společností a vzájemné fakturace přímých nákladů mezi nimi. *„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 předkládanou žalobcem“.* Přestože změny v argumentaci žalobkyně a postupné upřesňování jejích tvrzení na jejich věrohodnosti nepřidávají, musí mít daňový subjekt možnost své důkazní břemeno unést a za tím účelem navrhopvat příslušné důkazy. Podle soudu v této věci nešlo o případ, kdy lze provedení navrženého důkazu odmítnout, neboť není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již zjištěný skutkový stav. Unesení důkazního břemene ze strany žalobkyně by bylo možné hodnotit až po výslechu daných svědků, z nichž by mohlo mj. vyplynout, zda se v jejich případě skutečně jednalo o jediné osoby, od nichž se v případě žalobkyně odvíjí nepřímé náklady na držbu podílů v dceřiných společnostech.

[10] Krajský soud shledal důvodnou také námitku, podle které žalovaný nijak nezohlednil, že nerealizované kurzové rozdíly se nezahrnují do základu daně. I když žalobkyně tuto námitku neuplatnila v odvolacím řízení před vydáním prvního zrušujícího rozsudku, ani v doplněných odvolání, která následovala po jeho vydání, v rámci prvního soudního řízení vedeného u krajského soudu pod sp. zn. 29 Af 53/2016 danou námitku uplatnila a žalovanému muselo být zřejmé, že žalobkyně jeho závěry rozporuje i z tohoto hlediska. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný měl povědomost o příslušné argumentaci žalobkyně, jak byla vznesena v předchozím soudním řízení, ale nijak ji nepromítl do odůvodnění svého rozhodnutí. K tomu soud odkázal na závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 87/2018 - 38, a ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54.

[11] Námitkám týkajícím se vyloučení nákladů za manka a škody a nedostatečného seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi krajský soud naopak nepřisvědčil.

## II. Obsah kasační stížnosti, další podání účastníků řízení a průběh řízení

[12] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud v prvním rozsudku zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodů týkajících se odpisů u hmotného majetku a nedostatečného dokazování a z toho vyplývajícího neúplného posouzení otázky daňově uplatňovaného „teambuildingu“ na Kubě. V otázkách, pro které nyní soud napadené rozhodnutí zrušil, shledal žalobu v prvním zrušujícím rozsudku nedůvodnou. Napadený rozsudek je proto nesprávný a překvapivý.

[13] Co se týče nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiných společnostech, poukazuje stěžovatel na názor vyslovený v prvním zrušujícím rozsudku, podle kterého se žalobkyni nepodařilo prokázat, že uvedené náklady byly nižší než 5 % příjmů z dividend. Při posouzení této otázky je třeba akcentovat celý průběh daňového i předchozího soudního řízení, neboť postup žalobkyně byl účelový, jelikož vždy na základě zjištěných nedostatků a nesrovnalostí neustále měnila svá tvrzení. Ve smyslu § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů musí v případě režijních nákladů souvisejících s držbou podílu daňový subjekt prokázat jejich výši včetně způsobu, jak se k výsledku dopracoval. Žalobkyně však pouze opakovaně měnila svá tvrzení předložením různých nepodložených kalkulací. Nevysvětlila algoritmus, podle kterého přiřadila k držbě podílů jen část režijních nákladů. Svá tvrzení by však musela prokázat jednoznačně a nezpochybnitelně, pokud se dožadovala uznání nákladů nižších než 5 % příjmů z dividend. Proto bylo nadbytečné provádět navržené výslechy svědků. Výsledek řízení je odrazem nekonzistentnosti a nevěrohodnosti tvrzení žalobkyně. Bez relevantních důkazů či logického vysvětlení nemůže daňový subjekt opakovaně měnit svá tvrzení. Žalobkyně nepředložila žádné relevantní písemnosti či listiny.

[14] Žalobkyně opakovaně vyčíslila nepřímé náklady jako osobní náklady člena statutárního orgánu pana M. ve výši jednoho pracovního dne (5 078 Kč pro rok 2010). Přímé náklady údajně přefakturovala, ale tuto skutečnost nijak nedoložila. Po zrušení prvního rozhodnutí o odvolání však nově předložila kalkulaci, v níž nekonzistentně vyčíslila nepřímé náklady ve výši 145 853 Kč a uvedla, že již neplatí, že veškeré související náklady

pokračování

lze spatřovat pouze ve mzdě pana M. U pana M. navíc zvýšila počet pracovních dní souvisejících s držbou podílů z jednoho na tři.

[15] V kalkulaci 1, kterou žalobkyně nově předložila, identifikoval stěžovatel nesrovnalosti – nebylo zřejmé, na základě jakého klíče byly přiřazeny náklady související s centrálou (sloupec D); při výpočtu režijních (nepřímých) nákladů připadajících na držbu jednotlivých podílů byl u těchto nákladů využit různý mechanismus výpočtu (např. u nákladů na spotřebu energie - PHM, na cestovné, na služby dopravy autem, na služby poradenství - audit, na ostatní služby, na mzdy a další). Tyto rozpory stěžovatel podrobně rozebral v bodech 50 až 60 napadeného rozhodnutí. Nutno zdůraznit, že žalobkyně prvotně tvrdila, že nemá naprosto žádnou evidenci o režijních nákladech a nemůže tak nově předložit něco, co neexistuje. To je v přímém rozporu s nyní nově předkládanou kalkulací 1. Jestliže není zřejmé, na základě jakých údajů, klíče nebo mechanismu k těmto výpočtům dospěla, nebylo možno akceptovat požadavek na uplatnění uvedených režijních (nepřímých) nákladů v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech.

[16] Po seznámení s pochybnostmi stěžovatele předložila žalobkyně další kalkulaci (kalkulace 2) a výši režijních nákladů znovu změnila, aniž by vysvětlila, na základě jakého mechanismu či kalkulace předložené tabulky sestavila. Pouze připustila nesprávnost kalkulace 1 a provedla její revizi a opravy. Žalobkyně nepředložila žádný podklad pro své výpočty, což vyvolává pochybnosti o jejich pravdivosti a vypovídací schopnosti.

[17] Jakkoliv z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2021, č. j. 3 Afs 170/2019 - 27, plyne, že soudy mají mít určité pochopení pro praktická úskalí prokazování skutečných režijních nákladů, neboť jejich vypočtení je velmi složité, ani v tomto rozsudku kasační soud neshledal režijní náklady za dostatečně prokázané a rovněž zohlednil, že daňový subjekt měnil svá tvrzení, náklady vyčíslil, ale na výzvu jejich průkaznost ničím nedoložil. Z předložených tabulek nebyly patrné jednotlivé kroky výpočtu. Také v případě žalobkyně jsou zde nesrovnalosti v rámci předloženého výpočtu, a proto stejně tak není možné brát vyčíslené režijní náklady za prokázané. Ani z kalkulace 2 není zřejmé, jak žalobkyně dospěla k jednotlivým částkám – jak z celkových nákladů centrály určila podíl související s držbou podílů v dceřiných společnostech a zda konkrétní náklad skutečně souvisel s výplatou dividend. Výši shora zmíněných nákladů na služby atd. pak žalobkyně v kalkulaci 2 oproti kalkulaci 1 změnila a ničím nedoložila ani nezdůvodnila. Ani výslech svědka M. pak nemohl přispět k objasnění změny počtu pracovních dnů jeho práce, které měly souviset s držbou podílů v dceřiných společnostech. Žalobkyně ani nedoložila, že se pan M. účastnil označených jednání valné hromady dceřiných společností. Ve světle všech skutečností, změn tvrzení a dalších rozporů tato výpověď nemohla odstranit pochybnosti o pravdivosti tvrzené výše nákladů. Stěžovatel upozorňuje, že v daňovém i soudním řízení před vydáním prvního zrušujícího rozsudku žalobkyně uváděla, že držba obchodních podílů s sebou nenesé téměř žádné přímé ani nepřímé náklady, že nemohla stanovit žádné jiné přímé či nepřímé náklady spojené s držbou obchodních podílů, protože žádné jiné náklady neexistovaly, jakož i to, že nepřímé náklady nebyly nikterak evidovány či kalkulovány.

[18] Také výpověď pana B., auditora, považuje stěžovatel za nadbytečnou. Pokud je podle krajského soudu rozpor mezi použitými koeficienty nákladů snadno odstranitelný,

pomíjí, že před výpočtem procentuálního podílu (koeficientu) z pracovního fondu konkrétních pracovníků vyčlenila žalobkyně režijní náklady uplatněné v účetnictví bez logického racionálního zdůvodnění a dostatečně nepodložila algoritmus, který zvolila při svém výpočtu. Nejasnosti a rozpory mezi jednotlivými kalkulacemi pak svědek nemohl odstranit svou výpovědí. Totéž platí i pro navržené svědecké výpovědi pana M. B., finančního ředitele, pana L. Ž. coby kontrolora a paní E. Ž., účetní. To za situace, kdy žalobkyně původně tvrdila, že žádnou evidenci režijních nákladů nevede.

[19] Stěžovatel upozorňuje, že předložené kalkulace vykazovaly nedostatky širšího rozsahu, nikoliv pouze stran pracovního fondu vynaloženého jednotlivými osobami a s tím souvisejícího koeficientu. Proto nemohly být odstraněny navrženými svědeckými výpověďmi. V celkovém účetnictví jsou zachyceny veškeré režijní náklady (související i nesouvisející s držbou podílů v dceřiných společnostech) a žalobkyně nijak nevysvětlila, na základě čeho některé z nich přiřadila (v několikrát změněných kalkulacích) k držbě podílů. Teprve na neodůvodněně vyčleněné náklady aplikovala procentní výpočet ve vztahu k pracovní době jednotlivých osob zmiňovaný krajským soudem. Stěžovatel postupoval v souladu ze závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 87/2018 - 38, a vypořádal veškeré uplatněné námitky, které obdržel do doby vydání rozhodnutí, přičemž ani poslední předložené kalkulace nebyly konzistentní a obsahovaly pouze změnu vyčíslených částek. Také v doplnění žaloby žalobkyně tvrdila, že změnu cestovních náhrad pana M. z jednoho na tři dny může doložit jen svědeckou výpovědí, nikoliv listinnými důkazy. Náklady na pohonné hmoty neuplatnila s odůvodněním, že pan M. byl v hotelu soukromě a k pochybnostem k vyčíslení nákladů na účtu č. 512200 pouze uvedla, že je vyloučila celé, aby se nemusela „dohadovat“. Ohledně nákladů na úroky následně připustila, že by mohly souviset s držbou podílů, ačkoliv původně tvrdila, že souvisí pouze s činností maloobchodu. Pro takové nesrovnalosti nelze předloženou kalkulaci 2 označit za jasný algoritmus přiřazení režijních nákladů. Je tedy zřejmé, že kalkulace nereflektuje veškeré režijní náklady.

[20] K druhému důvodu, pro který krajský soud napadené rozhodnutí zrušil, stěžovatel namítá, že v souladu s rozsudkem č. j. 9 Afs 87/2018 - 38, vypořádal veškeré námitky, které žalobkyně řádně uplatnila v průběhu odvolacího řízení (§ 111 odst. 2 daňového řádu). Na daný případ nelze bez dalšího použít závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54. V nyní posuzovaném případě žalobkyně uplatnila v řízení o žalobě zcela nekonkrétní námitku nerealizovaných kurzových rozdílů, kterou krajský soud shledal v prvním zrušujícím rozsudku nedůvodnou s tím, že daňové orgány nenesou zodpovědnost za naprosto bezvadné a úplné uplatnění všech práv a výhod daňového subjektu, které mu svědčí, aniž by daňový subjekt na dotčené skutečnosti v průběhu daňového řízení jakkoli upozornil. Daňový subjekt nemůže jemu svědčící výhody uplatňovat až později, a tak v podstatě zpochybňovat svá vlastní daňová tvrzení, ohledně nichž od počátku nesl břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Dále soud konstatoval, že žalobkyně ani v žalobě neuvedla ničeho jednoznačného k tomu, jak konkrétně byla postupem daňových orgánů dotčena na svých právech, a soud proto nemohl přezkoumat, zda by jí při jiném posouzení problematiky kurzových rozdílů svědčila nějaká výhoda. Oproti odkazovanému případu tak soud vypořádal zcela nekonkrétní námitku v rozsudku, proti němuž nebyla podána kasační stížnost, a nezavázal stěžovatele, aby se touto námitkou v dalším řízení zabýval. Stěžovatel byl předchozím právním názorem krajského soudu

pokračování

v dalším odvolacím řízení vázán. Pokud tedy nedůvodnou žalobní námitku, která nebyla ani později vznesena v odvolacím řízení, nevypořádal, není napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[21] Stěžovatel nepovažuje za správný ani názor soudu, že by se měla námitka uplatněná v žalobě „vtáhnout“ do následného odvolacího řízení. Takový výklad § 111 odst. 2 a 114 odst. 2 a 3 daňového řádu je nepřiměřeně extenzivní. Nadto rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2013, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, nehovoří o absolutní nezdanitelnosti nerealizovaných kurzových rozdílů, ale pouze o nutnosti splnění testu zdanitelnosti dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je na daňovém subjektu, zda nerealizované kurzové zisky a ztráty zahrne do základu daně, či nikoliv. Břemeno tvrzení nese v daňovém řízení daňový subjekt, a pokud jej neunes, nemůže až v soudním řízení namítat skutečnosti, které netvrdil již v daňovém řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91).

[22] Konečně se stěžovatel vyjadřuje k názoru krajského soudu vyslovenému „pro úplnost“ v bodě 74 napadeného rozsudku, v němž soud upozornil, že v dalším řízení je třeba posoudit také otázku lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 5 ve spojení s dalšími ustanoveními, např. § 264 daňového řádu). Stěžovatel namítá, že objektivní desetiletá lhůta pro stanovení daně nemohla uběhnout, neboť původně její konec připadal na 31. 12. 2009 (zdaňovací období roku 2009) a 31. 12. 2020 (zdaňovací období roku 2010), ale po dobu soudních řízení vedených v této věci se tato lhůta stavěla (a i nyní se nadále po dobu řízení o kasační stížnosti staví), proto dosud nemohla uplynout.

[23] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla přerušení řízení s odkazem na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021 - 40, kterým devátý senát postoupil rozšířenému senátu k rozhodnutí otázku, *zda se desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která započala běžet za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, staví dle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, z důvodu soudního řízení, které bylo zahájeno až za účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, nebo zda se v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu má na její běh plně užít jeho § 148 odst. 5, který stavení dané lhůty vylučuje.*

[24] Stěžovatel v replice souhlasil s návrhem na přerušení řízení o kasační stížnosti.

[25] Žalobkyně následně ve třech doplněních vyjádření ke kasační stížnosti rozporovala závěry stěžovatele týkající se nákladů za manka a škody. Domnívá se, že napadené rozhodnutí je v tomto rozsahu nepřezkoumatelné, a tudíž se jedná o další důvod pro jeho zrušení, jakkoliv ani krajský soud tuto otázku neposoudil dostatečně [vyjádřil se pouze k námitce dle čl. III.a), nikoliv dle čl. III.b)].

[26] Stěžovatel v reakcích na doplnění kasační stížnosti upozorňuje, že se námitky žalobkyně mívají s předmětem řízení a jsou nepřipustné, neboť rozsah přezkumu napadeného rozsudku vymezil v doplnění kasační stížnosti právě stěžovatel, přičemž kasační stížnost mířící pouze proti odůvodnění rozsudku krajského soudu není přípustná. Nad rámec toho považuje závěry krajského soudu za správné a přezkoumatelné.

[27] Jak bylo shora uvedeno, žalobkyně se souhlasem stěžovatele navrhla, aby Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci, která mu byla předložena pod sp. zn. 9 Afs 95/2021. Kasační soud tomuto návrhu vyhověl a řízení o kasační stížnosti přerušil usnesením ze dne 3. 5. 2022, č. j. 1 Afs 271/2021 - 60. Dne 27. 8. 2023 však Nejvyšší správní soud obdržel návrh žalobkyně na určení lhůty k provedení procesního úkonu podle § 174a zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů (zákon o soudech a soudcích), v němž žalobkyně namítala, že kasační stížnost stěžovatele se netýká objektivní desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení daně a odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2023, č. j. 5 Afs 107/2022 - 36.

[28] Nejvyšší správní soud proto znovu přezkoumal důvody pro přerušování řízení o kasační stížnosti a ve světle rozsudku č. j. 5 Afs 107/2022 - 36 dospěl k závěru, že zde nejsou důvody pro vyčkávání na rozhodnutí rozšířeného senátu ve shora uvedené věci. Závěry rozšířeného senátu mohou mít vliv na postup stěžovatele případně v dalším řízení, nicméně pro rozhodnutí kasačního soudu v nyní souzené věci nejsou podstatné. I pokud by rozšířený senát vyslovil, že se objektivní desetiletá prekluzivní lhůta, která počala běžet již za účinnosti ZSDP, po dobu probíhajícího soudního řízení zahájeného po účinnosti daňového řádu nestaví, v dané věci by tato lhůta byla zachována. U daně z příjmů za zdaňovací období roku 2009 lhůta pro stanovení daně počala běžet dne 31. 12. 2009 a uplynula by dne 31. 12. 2019. U zdaňovacího období roku 2010 lhůta pro stanovení daně počala běžet dne 31. 12. 2010 a uplynula by dne 31. 12. 2020. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 5. 2. 2019, tedy v obou případech v průběhu desetileté prekluzivní lhůty. Soud proto v souladu s § 48 odst. 6 s. ř. s. vyslovil, že v řízení se pokračuje.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[30] Kasační stížnost je důvodná.

a) *K nepřímým (režijním) nákladům souvisejícím s držbou podílu v dceřiné společnosti*

[31] Podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se v souladu s tímto ustanovením omezují výši 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší.



pokračování

[32] Zákon tedy stanoví v zásadě dvě možnosti - buď daňový subjekt prokáže skutečnou výši režijních nákladů, anebo (pokud ji neprokáže) se tyto náklady stanoví paušálně ve výši 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností.

[33] Ve shora zmiňovaném rozsudku č. j. 3 Afs 170/2019 - 27 Nejvyšší správní soud k ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů zdůraznil, že „je to právě poplatník (zde stěžovatelka), kdo musí **prokázat** skutečnou výši režijních nákladů. Již tato zákonná formulace znamená, že právě poplatník (nikoli správce daně) musí *hodnověrným způsobem náklady identifikovat, vyčíslit a opřít je o příslušné podklady* (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Tento závěr je ostatně souladný s judikaturou Nejvyššího správního soudu k otázce rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení“. Ačkoliv v citovaném případě byl daňový subjekt „laxnější“ než žalobkyně v nyní projednávané věci a lze zde vysledovat skutkové odlišnosti, tento obecný závěr lze nepochybně aplikovat i v tomto případě.

[34] Žalobkyně v původním daňovém a soudním řízení před vydáním prvního zrušujícího rozsudku tvrdila, že jedinými nepřímými náklady, které jí v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech vznikly, souvisí s účastí pana M. na valné hromadě dceřiné společnosti. Namítala, že žádné jiné nepřímé náklady spojené s držbou podílů v dceřiných společnostech neexistují, a že proto neexistující náklady prokázat nemůže, přičemž je nijak neevidovala ani nekalkulovala. Následně však poté, co krajský soud žalobu v tomto rozsahu neshledal důvodnou a souhlasil se stěžovatelem, že se žalobkyni nepodařilo prokázat skutečnou výši nepřímých nákladů, v doplnění odvolání uvedla, že akceptuje závěry krajského soudu, a proto nyní dokládá výši skutečných nákladů s tím, že tak činí proto, aby nebylo nutné určit jejich výši dle zákona jako 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností. Výši nepřímých nákladů vyčíslila na částku 70 958,99 Kč za rok 2009 a 74 894,38 Kč za rok 2010. V příloze tohoto podání předložila kalkulaci 1, v níž bez dalšího rozepsala jednotlivé režijní náklady.

[35] Po sdělení stanoviska stěžovatele, v němž předestřel své pochybnosti o skutečné výši nákladů a identifikoval nejasnosti a rozpory v předložené kalkulaci, žalobkyně v dalším vyjádření připustila chyby ve výpočtu a předložila revidovanou kalkulaci 2.

[36] V kalkulaci (1 i 2) žalobkyně popsala, že některé náklady přesně „vydefinovala“ jako související náklady; některé vykalkulovala dle poměru osob, které se podílely na nákladech souvisejících s držbou podílů, a dle jejich časového fondu; ostatní kombinovaným způsobem. U společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r.o. konstatovala, že nebylo možné „vydefinovat“ konkrétní osobu pro její neexistenci, proto stanovila nepřímé náklady na úroveň kalkulace společnosti EURONICS ČR a.s. Jakým klíčem však určila, které náklady v rámci celého účetnictví přiřadila „centrále“, a které dceřiným společnostem či pobočkám, však blíže nevyjasnila ani nedoložila. To navíc za situace, kdy v přechodném řízení uváděla, že žádnou evidenci rozlišující náklady centrály od nákladů na držbu podílů v dceřiných společnostech vůbec nevedla, a nebylo proto zřejmé, na základě čeho v průběhu dalšího řízení konkrétní náklady vyčlenila.

[37] Stěžovatel v *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* č. j. 56256/18/5200-11431-706481, a následně v bodech 50 až 66 napadeného rozhodnutí popsal mnoho nejasností a rozporů v předložených kalkulacích.

Navržené výslechy svědků však mohly vyvrátit pouze některé z nich, tedy vyjasnit dobu práce, kterou v rámci svého pracovního fondu příslušné osoby věnovaly činností souvisejícím s držbou podílů v dceřiných společnostech (právě za účelem prokázání těchto tvrzení žalobkyně výslechy svědků navrhovala). Nicméně veškeré nepřímé náklady tvrzené v nových kalkulacích žalobkyně tímto způsobem s ohledem na okolnosti daného případu nebylo možné prokázat. Proto pokud stěžovatel dospěl k závěru, že provedení navržených důkazů by v dané věci bylo nadbytečné, je třeba mu přisvědčit.

[38] Prokazování režijních nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti je s ohledem na znění zákona specifické, jelikož není možné uznat náklady jen částečně v rozsahu, v jakém je daňový subjekt prokázal. Jedná se totiž o daňově neuznatelné náklady, u nichž zákon stanoví vyvratitelnou právní domněnku, že tyto náklady činí 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností. Pokud chce daňový subjekt uplatnit částku nižší, musí prokázat, že veškeré tyto náklady činí méně než zákon předvídá. Pokud by se měla uznat částka jen v prokázaném rozsahu, bylo by to v rozporu se smyslem a účelem ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů. Proto pokud žalobkyně neprokázala, resp. nenavrhl provedení důkazů ke všem sporným skutečnostem předložené kalkulace, je třeba souhlasit se stěžovatelem, že provedení navržených svědeckých výpovědí by bylo nadbytečné. Stěžovatel tudíž postupoval v souladu s relevantní judikaturou (viz např. již krajským soudem odkazované usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2003, sp. zn. II. ÚS 168/02, či rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 - 35, publikovaný pod č. 39/2003 Sb. NSS).

[39] Konkrétně stěžovatel v reakci na doplnění odvolání a předložení kalkulace 1 zaslal žalobkyni *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* č. j. 56256/18/5200-11431-706481, v němž identifikoval rozpory a nejasnosti přeložené kalkulace a vyzval žalobkyni, aby se k daným zjištěním vyjádřila. Stěžovatel žalobkyni vytýkal, že v původním řízení uplatňovala náklady související pouze s jedním dnem práce pana M., nově však uváděla tři dny, aniž by bylo zřejmé, na základě čeho stanovila právě tři dny. Upozornil na změnu tvrzení žalobkyně, která činí nově předloženou kalkulaci nevěrohodnou. S ohledem na výrazně odlišné podíly na zisku u jednotlivých dceřiných společností nepovažoval za průkazný způsob stanovení nepřímých nákladů u společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r.o. poměrnou aplikací nákladů vyčíslených u společnosti EURONICS ČR a.s. Dále nebylo zřejmé, na základě čeho vyčlenila ze všech nákladů ty, které přiřadila „centrále“ (z nich následně vypočetla poměrně náklady související s držbou podílu). Identifikoval nekonzistentnost výpočtu některých nákladů (např. PHM) mezi zdaňovacím obdobím roku 2009 a 2010. Dále pak stěžovateli nebylo zřejmé, na základě jakého mechanismu (a z jakých podkladů) žalobkyně vyčlenila náklady na cestovné pana M., ani jak dospěla k ceně nájmu automobilu ve výši 3 000 Kč a proč určila nájemné pouze za jeden den, jestliže pro účely kalkulace nepřímých nákladů vyčlenila nově tři dny práce pana M. Dále stěžovatel spatřoval nejasnost ve způsobu stanovení nákladů souvisejících se službami auditu, pokladny, kontroly a ekonomickými službami, přičemž v této souvislosti musely žalobkyni ve vztahu ke společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r.o. vznikat i jiné režijní náklady spojené např. s účtárnou, sekretariátem a funkcí ředitele, funkcí ekonoma, provozem telefonů a další, což ale kalkulace žalobkyně nezohledňuje. Upozornil

pokračování

též na nejasnosti při určení koeficientů pracovní doby osob, které se měly podílet na činnostech souvisejících s držbou podílů v dceřiných společnostech.

[40] Žalobkyně ve vyjádření ze dne 2. 1. 2019 uvedla, že nic nebrání tomu, aby nově doložila výši režijních nákladů, které před tím označila za nevýznamné. Za účelem prokázání počtu dní práce pana M. navrhla provedení jeho svědecké výpovědi. Stejně tak za účelem prokázání pracovní doby strávené činností související s držbou podílů v dceřiné společnosti navrhla žalobkyně výslech svědků – pana M. B., finančního ředitele, pana L. Ž., kontrolora, paní E. Ž., účetní. Svědeckou výpověď pana A. B. navrhla prokázat, že auditor strávil 1 hodinu práce v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech, a zároveň vysvětlila, proč byl koeficient pracovního fondu u auditora jiný než u uvedených zaměstnanců. Vysvětlila též, že původně kalkulovala obecně s 250 pracovními dny v roce, nově uvedla přesně 251 pracovních dní v roce 2009 a 253 v roce 2010. V kalkulaci 2 pak upravila některé nesrovnalosti, na které stěžovatel upozornil (např. překlep u čísla dokladu; cestovné pana M. vyčíslila nově jako náklady skutečně vzniklé za užívání osobního automobilu, nikoliv jako tržní cenu nájmu osobního automobilu na jeden den; dále upravila nekonzistentnost mezi roky 2009 a 2010 tak, že ji opravila v rámci roku 2009; opravila částku za spotřebu energie – PHM, neboť původně nesprávně vyloučila vyšší částku). Aby doložila, proč zařadila některé náklady k centrále a proč jiní zaměstnanci „střediska“ než pan M. nevykonávali žádnou činnost související s držbou podílů, předložila jmenný seznam zaměstnanců v roce 2009 a 2010 s uvedením jejich pracovních pozic. Vysvětlila, že v kalkulaci vyčíslila veškeré náklady a do sloupce D vyčlenila náklady „střediska“, přičemž kalkulaci předložila ve formátu XLS. Dále konstatovala, že vyčlenila veškeré náklady pana M. související s držbou podílů v dceřiných společnostech a poměrně je vyloučila. Dále pak v rámci účtu 512 (cestovné) vybrala „přesné doklady související s panem M.“. K tomu uvedla, že „s ohledem na celkovou částku nebylo časově efektivní další klíčování, proto daňový subjekt tyto náklady vyloučil ve 100 %“. Totéž konstatovala také ve vztahu ke kalkulaci týkající se vlastních vozů na účtu č. 512200. Žalobkyně rovněž tvrdila, že postupovala krok za krokem a vyčlenila jednotlivé účty týkající se režijních nákladů a vyloučila je odpovídajícím podílem. Na základě výtek stěžovatele také nově zahrнула „haléřové vyrovnání“.

[41] Z popsanych skutečností vyplývá, že žalobkyně ani dodatečně nevysvětlila, na základě jakého klíče vyčlenila některé náklady, zatímco jiné nikoliv, pouze konstatovala, že je postupně vyřadila. Dále pak svědeckými výpověďmi navrhovala prokázat toliko dobu, kterou jednotlivé osoby strávily prací související s držbou podílů v dceřiných společnostech. U ostatních skutečností se omezila pouze na svá holá tvrzení, jakkoliv je zahrнула do tabulek s vysvětlivkami. Stejně tak bylo zjevné, že u některých položek žalobkyně nevyčíslila (a už vůbec pak neprokázala) výši skutečných nákladů, ale provedla jen odhad na základě kritérií zvolených dle vlastního uvážení. Konkrétně se takový odhad týkal nákladů souvisejících s držbou podílů ve společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r.o., na níž poměrně „extrahovala“ náklady, které vyčíslila u společnosti EURONICS ČR a.s. Dále u některých nákladů konstatovala, že by další „klíčování“ nebylo efektivní, a proto je vyřadila všechny.

[42] Jak již kasační soud uvedl, pokud žalobkyně hodlala uplatnit skutečné režijní náklady spojené s držbou podílů v dceřiných společnostech, musela celou jejich výši jednoznačně prokázat, a nečinít ve vztahu k určitým nákladům nahodilé odhady, které

v průběhu odvolacího řízení několikrát měnila. Za takové situace bylo zcela namístě aplikovat „zákonný předpoklad“ ve výši 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností namísto „odhadu“ předloženého žalobkyní. Nelze připustit, aby daňový subjekt za každou cenu vyčísloval náklady, které není schopen nepochybně prokázat, s cílem vyhnout se zákonem stanovené výši režijních nákladů a snížit tak svou daňovou povinnost. Navržené svědecké výpovědi pak nebyly způsobilé odstranit všechny pochybnosti a nesrovnalosti předestřené stěžovatelem a jednoznačně a věrohodně tak prokázat veškeré režijní náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Po stěžovateli nelze požadovat, aby prostřednictvím svědeckých výpovědí v podstatě rekonstruoval žalobkyní opakovaně předkládané a měněné kalkulace režijních nákladů. Provedení navržených výslechných svědků by proto bylo nadbytečné, jak správně uvádí stěžovatel. Ostatně i krajský soud dospěl k závěru, že pouze některé výtky stěžovatele nebyly oprávněné, popř. je bylo možné rozptýlit dalším dokazováním (viz bod 47 napadeného rozsudku).

[43] Jestliže krajský soud uvedl, že nelze připustit, aby se žalobkyně dostala do „důkazní pasti“ a v dalším řízení již prakticky nemohla prokázat skutečnou výši režijních nákladů, pokud ji neprokázala v původním daňovém řízení, pak pomínil, že do důkazní pasti se dostala žalobkyně sama svým jednáním. Nejvyšší správní soud obecně souhlasí, že je třeba, aby měl daňový subjekt možnost v dalším odvolacím řízení znovu prokázat svá tvrzení, nicméně za daných skutkových okolností by musela žalobkyně předložit kalkulaci založenou na nezpochybnitelných důkazech, nikoliv jen povšechnou kalkulaci, která neumožňovala přesně zjistit, jak konkrétně určila, které náklady souvisí s držbou podílů v dceřiných společnostech. Pokud žalobkyně původně tvrdila, že kromě nákladů souvisejících s účastí pana M. na valné hromadě neexistuje žádné jiné náklady a že nemá ani kalkulace nepřímých nákladů, pak následně předložená, a na základě předestřených pochybností znovu změněná kalkulace, nemohla být pro prokázání skutečných nepřímých nákladů dostatečně věrohodná. Způsob, jakým žalobkyně nepřímé náklady vyčíslila, neposkytoval prakticky žádné záruky bránící náhodnému výběru konkrétních nákladů, které vyčlení jako náklady spojené s držbou podílů v dceřiných společnostech. Žalobkyně v podstatě svévolně vybírala nákladové položky, které vyčlenila jako položky související s držbou podílu, a to pouze na základě svých holých (nedoložených) vysvětlení. Svá tvrzení a výpočty pak měnila a upravovala podle výtek stěžovatele. Kasační stížnost je tudíž v tomto rozsahu důvodná.

[44] Pro úplnost však Nejvyšší správní soud s ohledem na obsah kasační stížnosti poznamenává, že nebylo nutné, aby žalobkyně prokazovala svá tvrzení pouze listinnými důkazy, ale mohla je prokázat i jiným způsobem. Nicméně vzhledem ke shora uvedenému nebyly předložené kalkulace průkazné a věrohodné, na čemž ani případné výslechné svědků nemohly nic změnit.

*b) Nevypořádání námitek zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně*

[45] Podle Nejvyššího správního soudu neobstojí ani druhý důvod, pro který krajský soud zrušil napadené rozhodnutí. Stěžovateli je třeba přisvědčit, že námitku z předchozího soudního řízení nelze do odvolacího řízení „vtáhnout“, jak to učinil krajský soud. Není možné označit rozhodnutí správního orgánu o odvolání za nepřezkoumatelné proto,

pokračování

že se v něm správní orgán nevypořádal s námitkami, které daňový subjekt neuplatnil v průběhu odvolacího řízení, nýbrž v jiném (byť souvisejícím) řízení. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2017, č. j. 6 Afs 94/2016 - 27, nesouhlasil s Krajským soudem v Plzni, který považoval rozhodnutí o odvolání za nepřezkoumatelné, neboť v něm žalovaný nevypořádal námitky, které daňový subjekt uplatnil v průběhu daňové kontroly ve stížnosti proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 daňového řádu a následně v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

[46] Postup stěžovatele v dané věci neodporuje ani závěrům zaujatým v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 87/2018 - 38, publ. pod č. 3966/2020 Sb. NSS. Z něj jednoznačně vyplývá, že v dalším odvolacím řízení poté, co původní odvolací řízení zrušil soud, je žalovaný povinen v novém rozhodnutí o odvolání v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu vypořádat veškeré námitky odvolatele, kteře mu byly doručeny, tedy takové, které odvolatel v rámci řízení o odvolání vůči žalovanému uplatnil.

[47] Jediný zákonný základ pro zohlednění námitek žalobkyně uplatněných v předchozím soudním řízení by mohl představovat pouze § 114 odst. 3 daňového řádu, dle něž odvolací orgán při přezkoumávání prověří i nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, vyjdou-li najevo. Námitky předestřené žalobkyní v řízení před soudem by proto mohly představovat skutečnosti, které vyšly při přezkoumávání rozhodnutí správce daně najevo a nebyly uplatněny v odvolání. Muselo by se však jednat o skutečnosti, které svědčí o „nesprávnostech“ či „nezákonnostech“, jež mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 8/2016 - 57, či již odkazovaný č. j. 6 Afs 94/2016 - 27, který vycházel z rozsudku ze dne 6. 3. 2014, č. j. 9 Afs 96/2013 - 28). Proto by krajský soud mohl napadené rozhodnutí zrušit jedině po věcném posouzení této námítky, pokud by shledal, že je důvodná, nikoliv ale pro nepřezkoumatelnost. Pouze touto optikou se krajský soud mohl danou námitkou zabývat.

### *c) K námitkám žalobkyně*

[48] Co se týče námitek žalobkyně, podle kterých měl krajský soud zrušit napadené rozhodnutí i proto, že je nepřezkoumatelné a nezákonné, pokud jde o závěry týkající se nákladů za manka a škody, sdílí Nejvyšší správní soud názor stěžovatele, že jde o námitky, které se míjí s předmětem řízení, resp. rozhodovacími důvody krajského soudu, a jsou nepřípustné.

[49] Krajský soud zrušil napadené rozhodnutí z důvodu nezákonnosti spočívající v neprovedení navržených důkazů a z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nevypořádání námítky uplatněné v předchozím soudním řízení. Tyto otázky pak stěžovatel učinil předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti. Pokud žalobkyně otevírá v řízení o kasační stížnosti i jiné otázky, nemohl se jimi Nejvyšší správní soud věcně zabývat. Námitky mířící pouze proti důvodům napadeného rozsudku jsou nepřípustné (§ 104 odst. 2 s. ř. s.).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[50] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku kasačního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[51] Krajský soud posléze v novém rozhodnutí o žalobě rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. září 2023

Ivo Pospíšil  
předseda senátu