



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Martina Kopy a Mariana Kokeše ve věci

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

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
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 31.798 Kč k rukám jeho daňového poradce Ing. Radka Lančíka do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Podstatou tohoto sporu je nejprve výklad a použití § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů [v otázce, zda žalobce prokázal nižší skutečnou výši režijních (nepřímých) nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti než 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností]. Poté se soud zaměřil na výklad pojmů manko a inventarizační rozdíl podle § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů spolu s tím, zda se žalovaný vypořádal s podklady, které mu za účelem daňového uznání původně nedoložených částek žalobce předložil. Žalobce také namítal, že ho žalovaný řádně neseznámil se zjištěnými skutečnostmi. A že do základu daně nepřipustně zahrnul nerealizované kurzové rozdíly.

II. Obsah napadeného rozhodnutí a s ním souvisejících rozhodnutí daňových orgánů

2. Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně („správce daně“) rozhodnutím ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649725/15/3301-51523-707268 („první rozhodnutí správce daně“), 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. Změnil doměřenou daň z příjmů právnických osob za uvedené období z částky 950 400 Kč na částku 928 400 Kč. Současně podle § 2 odst. 5 daňového řádu změnil penále z částky 190 080 Kč na částku 185 680 Kč.
3. Správce daně rozhodnutím o odvolání ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649884/15/3301-51523-707268 („druhé rozhodnutí správce daně“), 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. Změnil doměřenou daň z příjmu právnických osob za uvedené období z částky 1 382 440 Kč na částku 1 343 300 Kč a současně změnil zákonné penále z částky 276 488 Kč na částku 268 660 Kč.
4. Rozhodnutím ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13575/16/5200-11431-706481 („první rozhodnutí žalovaného“), rozhodl žalovaný k odvolání žalobce tak, že: (a) první rozhodnutí správce daně změnil a částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 928 400 Kč snížil na částku 914 800 Kč. Současně snížil částku penále z částky 185 680 Kč na částku 182 960 Kč; (b) druhé rozhodnutí správce daně změnil tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 1 343 300 Kč snížil na částku 1 330 000 Kč. Snížil i částku penále z 268 660 Kč na 266 000 Kč.
5. Proti prvnímu rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu. Rozsudkem ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88 („první rozsudek krajského soudu“), zdejší soud první rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
6. Následně žalovaný ve věci rozhodl rozhodnutím ze dne 5. 2. 2019, č. j. 4354/19/5200-11431-706481 („druhé rozhodnutí žalovaného“), které žalobce napadá nyní žalobou. První rozhodnutí správce daně změnil tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 928 400 Kč snížil na částku 731 200 Kč. Snížil pak částku penále z částky 185 680 Kč na částku 146 240 Kč. Druhé rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2015 změnil tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 1 343 300 Kč snížil na částku 1 330 000 Kč. Současně snížil částku penále z částky 268 660 Kč na 266 000 Kč.

III. Shrnutí argumentů obsažených v prvotních podáních účastníků řízení

Žaloba

7. V první námitce žalobce uvedl, že žalovaný nesprávně aplikoval § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů. Podle uvedeného ustanovení nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat 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 podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší.*
8. Žalobce podle svého názoru prokázal, že nepřímé náklady spojené s držbou podílu v dceřiné společnosti (resp. dceřiných společnostech) byly nižší než zmíněných 5 %. Žalovaný mu tím, že neprovedl navržené výsledky svědků, znemožnil unesení důkazního břemene. Žalobce nepřímé náklady prokazatelným způsobem vyčíslil. Oproti minulosti zvýšil počet dní souvisejících 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 činnost věnoval). K prokázání odůvodněnosti této změny navrhl výsledek pana M. Žalovaný však tento výsledek neprovedl. Nemůže proto žalobci vytykat neunesení důkazního břemene.
9. I ve zbytku žalobce 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., nákladů na činnost auditora, či pracovního fondu zapojeného finančního ředitele, controllingu a účetní. Ani tyto osoby, jejichž výsledek žalobce navrhl, žalovaný jako svědky nepředvolal. Další režijní náklady žalobce s ohledem na jejich fakturaci dceřiným společností vyloučil. Pokud pak žalobce uváděl některé skutečnosti odlišné od dřívějších údajů, bylo to v důsledku zpřesnění původních tvrzení.
10. K nesprávným závěrům žalovaný dospěl i ve vztahu k otázce zahrnutí zboží podle soupisů inventurního manka do daňových nákladů [části III. a) žaloby]. Žalobce prokázal, že u všech prodejen daňové manko uplatnil 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 (*DART INTERNATIONAL, a.s.*). Zároveň žalobce uvedl, jak počítal normu ztratného v souvislosti se schodkem (ten jako manko snížené o přebytky). S ohledem na vývoj případu žalobce provedl přepočtení normy ztratného ze schodku na obrát. Sazba 0,15 % ze schodku je totéž jako sazba 0,60 % z obrátu pro rok 2009 a sazba 0,56 % z obrátu pro rok 2010. Žalobce tedy normu ztratného nijak nově nestanovoval, jak mu vytyká žalovaný. Žalovaný nesprávně vyhodnotil vnitřní předpisy žalobce, které se týkají normy ztratného. Tyto směrnice neodpovídají tvrzení žalovaného, že manko (resp. ztratné) stanovil do výše 0,15 % z obrátu (vnitřní předpisy a směrnice hovoří i o jiných hodnotách).
11. Žalobce dodával, že k nákladům za manka a škody dne 5. 11. 2018 a 3. 1. 2019 žalovanému předložil naskenované doklady. Chtěl jimi za účelem daňového uznání prokázat nedoložená manka (oběhu zboží) ve sloupci 7 příslušných tabulek s přehledy řádné roční inventury zboží. Žalovaný však tyto položky neuznal [část III. b) žaloby].
12. Žalobce také namítl, že ho žalovaný v odvolacím řízení v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu řádně a včas neseznámil se svým názorem.
13. V neposlední řadě žalovaný podle žalobce nevzal v potaz, že se nerealizované kurzové rozdíly se s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94 (rozsudek *MP Development*), nezahrnují do základu daně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Žalovaný předně poukázal na to, že své rozhodnutí vydal po prvním rozsudku krajského soudu. V něm soud žalobci nepřisvědčil ve vztahu k problematice nákladů ve smyslu § 25 odst. 1 zk) zákona o daních z příjmů. V daném řízení před soudem žalobce tvrdil – stejně jako 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. Po takovém časovém odstupu se postup žalobce jeví jako nepřesvědčivý.
15. To platí i pro předložené doklady, ze kterých vyplývaly počty jeho zaměstnanců na „centrále“, a z nichž mechanicky vypočítal tvrzené náklady. Předložené materiály vykazují nesrovnalosti. Není z nich zřejmé, na základě čeho žalobce dospívá ke svým tvrzením a objevují se zde početní nejasnosti. Žalobce v daňovém 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. Neposkytl tvrzení a důkazy, které by srozumitelně a bez pochybností prokázaly, že výdaje skutečně vynaložil způsobem, který žalovanému prezentuje. Žalobce účelově měnil svá tvrzení a uváděné částky. Proto byly nadbytečné i žalobcem navrhované důkazy v podobě výslechů svědků. Nemohly odstranit relevantní nejasnosti a rozpory.
16. Podobně v otázce ztratiného podle § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů první rozsudek krajského soudu žalobci nepřisvědčil. V nynějším řízení žalobce nově stanovil míru ztratiného 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 stanovuje 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 věci pak nebylo možné přihlídnout k důkazu, který se týkal ztratiného u společnosti *DATART INTERNATIONAL, a.s.* Ani v současnosti žalobce nepostupuje podle právního názoru vyjádřeného v prvním rozsudku krajského soudu.
17. Podle žalovaného nejsou důvodné ani zbývající žalobní námitky: Žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými a vyhodnocenými skutečnostmi a důkazy žalovaný řádně a v souladu s § 115 odst. 2 a § 32 odst. 1 daňového řádu. S otázkou kurzových rozdílů se vypořádal již první rozsudek krajského soudu.

Doplnění žaloby

18. Žalobce den před prvním jednáním soudu doplnil žalobu relativně rozsáhlým podáním, v němž rozvedl či rekapituloval jednotlivé žalobní body. Ve vztahu k problematice nepřímých nákladů na držbu podílů odkázal na judikaturu, podle které mohl po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného 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. Žalobce se domníval, že příslušné náklady tvrdil a doložil, resp. že k těmto tvrzením nabídl důkazní návrhy.
19. 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. K zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně uvedl, že se nejedná

o novum. Žalovaný o věci věděl již z prvního rozsudku krajského soudu. Žalovaný přitom neměl nerealizované kurzové rozdíly zahrnout do základu daně z příjmů právnických osob za roky 2009 a 2010. Pokud žalovaný neprovedl úpravu základu daně o nerealizované kurzové rozdíly, pak je jeho rozhodnutí nezákonné. Podle žalobce rozhodl v souladu s jeho právním názorem i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018-54 (rozsudek *Horpex*).

IV. První jednání ve věci a druhý rozsudek soudu

20. Dne 28. 7. 2021 se konalo první jednání ve věci. Žalobce navázal na samotnou žalobu a její doplnění z předcházejícího dne. Kladl důraz zejména na otázku nepřímých nákladů na držbu podílů v dceřiných společnostech. Ve zbytku se věnoval doložení svých tvrzení ohledně mank a škod. Podle svého názoru žalovanému poskytl relevantní podklady. Navázal svou argumentaci na judikaturu týkající se nerealizovaných kurzových rozdílů. Žalobce neměl žádné důkazní návrh. Zopakoval, že svá tvrzení již v průběhu daňového řízení prokázal, resp. navrhl relevantní důkazy.
21. Žalovaný se podle svého názoru ve svém rozhodnutí se všemi důležitými skutečnostmi vypořádal. Žalobce v daňovém řízení účelově měnil svá stanoviska. Vždy pouze reagoval na sdělení daňových orgánů. Z předkládaných tabulek nebylo zřejmé, jak k údajům v nich dospěl, k čemu měly sloužit navržené důkazy apod. S otázkou nerealizovaných kurzových rozdílů se vypořádal první rozsudek krajského soudu.
22. V den jednání soud vyhlásil rozsudek pod č. j. 29 Af 30/2019-131 („druhý rozsudek krajského soudu“), kterým druhé rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
23. Jako důvodné shledal námitky týkající se otázky vyloučení nákladů souvisejících s držbou podílů v dceřiné společnosti. V prvním rozsudku sice shledal žalobu v této části nedůvodnou. Ke změně názoru ovšem soud vedla změna okolností, která nastala v odvolacím řízení po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného. Žalobce doplnil své odvolání o přílohy, v nichž uvedl nepřímé náklady spojené s držbou podílů v dceřiných společnostech. Na základě upozornění na nejasnosti od žalovaného svá tvrzení dále upravil. Krajský soud upozornil, že z podstaty věci nebude možné vyčíslit absolutně přesnou hodnotu skutečných režijních nákladů, ale bude zpravidla třeba vytvořit určitý rozumný algoritmus jejich výpočtu. Podle soudu žalobce určitý algoritmus nabídl.
24. Soud dodal, že žalobce musel dostat možnost své důkazní břemeno unést a za tím účelem navrhopat příslušné důkazy. Nešlo o případ, ve kterém lze provedení navrženého důkazu odmítnout, protože nemůže potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již zjištěný skutkový stav. Unesení důkazního břemene žalobce se dalo v této věci hodnotit až po výslechu navržených svědků. Z nichž mohlo mj. vyplynout, zda se v jejich případě skutečně jednalo o jediné osoby, od nichž se odvíjí nepřímé náklady na držbu podílů v dceřiných společnostech.
25. Soud shledal důvodnou také námitku, podle které žalovaný nijak nezohlednil, že se nerealizované kurzové rozdíly nezahrnují do základu daně. Žalobce tuto námitku sice neuplatnil v odvolacím řízení před vydáním prvního rozsudku krajského soudu, ani v doplněních odvolání, která následovala po jeho vydání. V prvním soudním řízení, které vedlo k prvnímu rozsudku krajského soudu, však danou námitku uplatnil. Žalovanému muselo být zřejmé, že žalobce jeho závěry rozporuje i z tohoto hlediska. Druhé rozhodnutí žalovaného proto bylo podle krajského soudu nepřezkoumatelné, protože žalovaný věděl o

této argumentaci žalobce, vznesené v předchozím soudním řízení, ale nijak ji nepromítl do odůvodnění svého rozhodnutí.

26. Námitkám týkajícím se vyloučení nákladů za manka a škody a nedostatečného seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi krajský soud naopak nepřisvědčil.
27. Krajský soud dodává, že po vyhlášení rozsudku žalobce následného dne zaslal soudu doplnění žaloby k otázce nerealizovaných kurzových rozdílů. Již zde soud přiznává, že nerozumí, proč žalobce doplňoval žalobu po jednání ve věci, u nějž měl prostor ke konečnému návrhu, a dokonce po vyhlášení rozsudku. Proto k němu nepřihlížel.

V. První rozsudek NSS

28. Žalovaný napadl druhý rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nejvyšší správní soud jí vyhověl rozsudkem ze dne 20. 9. 2023, č. j. 1 Afs 271/2021-90 („rozsudek NSS“). Druhý rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ani jeden ze dvou zrušovacích důvodů, na kterých druhý rozsudek krajského soudu stál, v očích Nejvyššího správního soudu neobstál.

VI. Vyjádření účastníků řízení k věci po rozsudku NSS a druhé jednání ve věci

29. Po obdržení rozsudku NSS a vrácení věci soud vyzval obě strany, aby se k meritu věci ve stanového lhůtě písemně vyjádřili. Žalobce této možnosti v určené lhůtě nevyužil, ale trval na nařízení jednání. Žalovaný se k věci vyjádřil.

Vyjádření žalovaného

30. Žalovaný k otázce zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně upozornil, že mu rozsudek NSS přisvědčil v tom, že žalobce tuto námitku neuplatnil v průběhu celého odvolacího řízení, ačkoliv tak mohl učinit již v odvolání, popř. v doplnění odvolání či v podaném vyjádření žalobce k seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Proto se nejedná o námitku, kterou by žalovaný obdržel do doby, než vydá nové rozhodnutí, a kterou by musel v novém rozhodnutí o odvolání vypořádat. Námitku z předchozího soudního řízení totiž nelze do odvolacího řízení „vtáhnout“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 87/2018-38). Tento závazný právní názor rozsudku NSS krajský soud váže v dalším řízení. Žalovaný tedy nemusel vyzývat žalobce k doplnění jeho předchozího nekonkrétního žalobního tvrzení, aby tuto žalobní námitku přezkoumal a vypořádal v novém rozhodnutí o odvolání.
31. Již v řízení, které skončilo prvním rozsudkem krajského soudu, žalobce uplatnil zcela nekonkrétní námitku nerealizovaných kurzových rozdílů, kterou soud v prvním rozsudku shledal nedůvodnou (body 127 až 129 prvního rozsudku krajského soudu).
32. Žalovaný dodal, že mu druhý rozsudek krajského soudu uložil doplnit spisový materiál o bližší konkretizaci důkazů, týkajících se nerealizovaných kurzových rozdílů. Žalobce totiž v podané žalobě pouze obecně konstatoval jejich nezohlednění ze strany správce daně. Neuvedl žádné konkrétní skutečnosti a částky, ke kterým by se měly nerealizované kurzové rozdíly šetřit. Proto bylo nutné doplnit spisový materiál o prvotní doklad k účtování o kurzových rozdílech ve zdaňovacím období roku 2009 a ve zdaňovacím období roku 2010. V případě doložení a zjištění účtování o nerealizovaných kurzových rozdílech bylo nutno rovněž prověřit, zda v následujících obdobích došlo k úhradě pohledávky/závazku a jak bylo ve všech následujících obdobích účtováno.

33. Správce daně tedy po vydání druhého rozsudku krajského soudu vyzval žalobce k identifikaci a konkretizaci nerealizovaných kurzových rozdílů, včetně prokázání jejich skutečné výše a veškerých podkladů. Žalobce však žádné relevantní důkazní prostředky, ze kterých by bylo možno uvedené dovodit, nepředložil. Své obecné tvrzení neprokázal. Nepředložil žádné listiny či konkrétní výši částek, neuvedl ani okolnosti, na základě kterých, by si správce daně mohl učinit úsudek, zda k realizaci příjmu či vzniku výdaje formou kurzových rozdílů došlo, či nikoli.
34. V reakci na seznámení žalovaného se zjištěnými skutečnostmi žalobce uvedl, že mu není zřejmé, z čeho žalovaný usuzuje, že žalobce nic konkrétního ke kurzovým rozdílům neuvedl. Poukázal na zprávu o daňové kontrole (č. j. 105928/13/3301-05406-704002, „zpráva o daňové kontrole“), podle které správce daně zkoumal veškeré skutečnosti za zdaňovací období roku 2009 a roku 2010. Konkrétně odkázal na ustanovení související s účtováním realizovaných a nerealizovaných kurzových rozdílů na výsledkové účty. Podle žalobce je z účetnictví jasné, že se o realizovaných a nerealizovaných kurzových rozdílech z přeceňování cizoměnových závazků a pohledávek v účetnictví účtuje na účtech skupiny 56 - *finanční náklady*, 66 - *finanční výnosy*. Ve výsledku hospodaření (ř. 10) byly zahrnuté realizované i nerealizované kurzové rozdíly. Byly i součástí daňových přiznání. Žalovaný podle žalobce znal skladbu doměřené daně ze zprávy a musel si být vědom, že o výši nerealizovaných kurzových rozdílů není základ daně upraven. Uvedené skutečnosti jsou podle žalobce *vidět* z dokladů doložených při daňové kontrole dne 20. 8. 2013 v rámci ústního jednání zaznamenaného v protokole č. j. 1483004/13 („protokol z jednání“).
35. Žalobce tedy podle žalovaného znovu pouze obecně tvrdil (bez doložení důkazních prostředků), že v souladu s účetními předpisy byly ve výsledku hospodaření zahrnuty realizované a nerealizované kurzové rozdíly. Odkazoval na jejich účtování na výsledkových účtech s tím, že realizované a nerealizované kurzové rozdíly byly skrze řádek 10 v daňovém přiznání žalobce, a byly tedy i v základu daně z příjmů právnických osob za roky 2009 a za rok 2010. Protokol z jednání se podle žalovaného této problematiky netýká. Vznikl v souvislosti s vyjádřením žalobce k výsledku kontrolního zjištění. Zde se žalobce vyjadřoval k jednotlivým kontrolním zjištěním ve zprávě o daňové kontrole a tabulce 1, která je v následném rozhodnutí žalovaného. Problematika zohlednění nerealizovaných kurzových rozdílů se v protokolu o jednání neřešila.
36. Součástí předložených dokladů byla písemnost ze dne 20. 8. 2013 s názvem *doplnění protokolu o ústním jednání* (zaznamenaná pod č. j. 1504782/13). Jednalo se o seznam listin, které se týkaly daňové kontroly (výzvy, předložené směrnice, přehled fakturace, spotřebovaný materiál, konání valné hromady, aj.). Podle žalovaného z nich nebylo možné zjistit zohlednění nerealizovaných kurzových rozdílů. Žalobce při jednání dne 20. 8. 2013 také předložil souhrnnou hlavní knihu ZO 2009 a ZO 2010. V hlavní knize ZO 2009 byl účet 563000 - *kurzové ztráty* ve výši 13 145,71 Kč a 563001 - *kurzové ztráty přeceněno ve výši 178 956,53 Kč*, účet 663000 - *kurzové zisky* ve výši 758,20 Kč. Ve ZO 2010 byl účet 563000 - *kurzové ztráty* ve výši 188 188,13 Kč a 563001 - *kurzové ztráty přeceněno ve výši 414 808,18 Kč*, účet 663000 - *kurzové zisky* ve výši 6 108,27 Kč. Tyto částky jsou součástí výsledku hospodaření, vstupují do základu daně a ovlivňují základ daně. Nelze z nich ale dovodit – a nesdělil to ani žalobce – jaké hodnoty či částky se měly zohlednit v podobě nerealizovaných kurzových rozdílů a které tedy nevstupují do základu daně.
37. Žalovaný proto vydal nové rozhodnutí dne 6. 4. 2023 pod č. j. 9410/23/520011431-706481 („třetí rozhodnutí žalovaného“). Proti tomuto rozhodnutí opět žalobce podal žalobu,

o níž se vede u Krajského soudu v Brně řízení pod sp. zn. 29 Af 18/2023. Soud o ní ještě nerozhodl. Shrnul, že v odvolacím řízení nemohl pracovat s nekonkrétní žalobní námitkou nerealizovaných kurzových rozdílů. Ani žalobce sám na dotčené skutečnosti v průběhu daňového řízení neupozornil a žádné relevantní důkazní prostředky v daňovém řízení nepředložil. V odvolacím řízení nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti neuplatněné žalobcem, které mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, a které by mohl žalovaný prověřit podle § 114 odst. 3 daňového řádu. Daná námitka je proto nedůvodná.

Vyjádření žalobce (doplnění žaloby)

38. Žalobce se v písemnosti nazvané doplnění žaloby, která se do dispozice senátu krajského soudu dostala den před nařízeným druhým jednáním ve věci, vyjádřil k tématům nákladů za manka a škody a zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně.
39. K nákladům za manka a škody žalobce namítal, že je druhé rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Žalovaný tvrdí, že již ve svém prvním rozhodnutí uznal v daňových nákladech položky uvedené ve sloupci 7 a částku 138.374 Kč. Nemá ale pravdu. Žalobce požadoval uznat v daňových nákladech položky uvedené ve sloupci 7 v celkové výši 1.241.788 Kč. Žalovaný jen uvedl, že žalobcem „předložené přílohy a tabulky v podání ze dne 5. 11. 2018 (č. j. 1984274) obsahují jednotlivé položky nedoložených manků, které jsou v odstavci 7 tabulky č. 1 a 2 vydaného rozhodnutí odvolacím orgánem. Jedná se o manka, která již odvolací orgán zohlednil ve prospěch odvolatele v rámci vydaného rozhodnutí č. j. 13575/16/5200-11431-706481 ze dne 4. 4. 2016 [první rozhodnutí žalovaného – pozn. soudu]. Vzhledem k tomu, že k těmto položkám již odvolací orgán přihlédl, není zřejmé a dané v doplnění odvolání nespecifikoval ani odvolatel, jaké skutečnosti požaduje danými přílohami odvolatel prokázat“.
40. Žalovaný se však *v roce 2016 nemohl zabývat naskenovanými doklady předloženými žalobcem v roce 2018 a 2019*. Nelze zjistit, jak mohl žalovaný v daňových nákladech uznat položky uvedené ve sloupci 7 v celkové výši 1.241.788 Kč, pokud ve svém prvním rozhodnutí snížil základ daně jen o 138.374 Kč. Žalobce navíc specifikoval, jaké skutečnosti požaduje přílohami prokázat.
41. Pokud jde o nerealizované kurzové rozdíly žalobce uvádí, že podle zprávy o daňové kontrole správce daně zkoumal veškeré skutečnosti pro správné stanovení daně z příjmů právnických za rok 2009 a 2010. U cizoměnových závazků a pohledávek se při přecenění z eur na české koruny účtuje o realizovaných a nerealizovaných kurzových rozdílech na výsledkových účtech. Na tom není co blíže objasňovat a důkazně podporovat. Z účetních předpisů je to jasné. Žalovaný z nich ví, že se o nich účtuje na účtech účtové skupiny 56 *Finanční náklady* a 66 *Finanční výnosy*.
42. Podle zprávy o daňové kontrole správce daně ověřil řádek 10 daňového přiznání na výsledek hospodaření z účetnictví a neshledal pochybení. Zahrnutí realizovaných a nerealizovaných kurzových rozdílů prostřednictvím řádku do základu daně je vidět z dokladů doložených žalobcem dne 20. 8. 2013 při jednání u správce daně. V případě nejasností se žalovaný měl podívat do uvedených dokladů. Žalobce v té souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2022, č. j. 4 Afs 270/2021-105 (rozsudek *Deltasys*).

Druhé jednání ve věci

43. Dne 17. 1. 2024 se u soudu konalo druhé jednání ve věci. Zástupce žalobce se zaměřil jen na témata kurzových rozdílů a vyloučení nákladů za manka a škody. Ke kurzovým rozdílům zástupce žalobce odkázal na rozsudky *Deltasys* a *Horpex*. Jde podle něj o ten samý podvazek. Taktéž v nich byl zástupcem. Ve všech těchto případech i projednávané věci nebyla problematika kurzových rozdílů předmětem odvolání, ale byla až předmětem žalob. Jde o námitku přípustnou. V rozsudcích *Deltasys* a *Horpex* ovšem Nejvyšší správní soud zrušil i rozhodnutí žalovaného, což se zde nestalo. Proto žalobce tuto námitku v doplnění žaloby rozvedl. Správce daně měl podle rozsudku *MP Development* klíčovat účetnictví. V roce 2013 žalobce předložil šanony s listinami, ze kterých byly zřejmé realizované a nerealizované kurzové rozdíly. Pokud někdo tyto listiny kontroloval, měl se zabývat i zahrnutím nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně.
44. Poté se žalobce věnoval mankům a škodám a rozvedl svá dosavadní tvrzení. Zejména odkazoval na svá podání ze dne 5. 11. 2018 a 3. 1. 2019 a tabulky na str. 28 a 29 druhého rozhodnutí žalovaného. V uvedených podáních požadoval, aby žalovaný daňově uznal náklady ze sloupce 7. Žalovaný to „odbyl“ v bodě 94 svého druhého rozhodnutí s tím, že nerozumí, co žalobce požaduje, a že tuto argumentaci už vypořádal ve svém prvním rozhodnutí. Žalobce to ale doložil v roce 2018 a 2019. Druhé rozhodnutí žalovaného je proto podle žalobce nepřezkoumatelné.
45. Zástupkyně žalovaného k mankům a škodám dodala, že nelze vycházet jen z bodu 94, ale z celkového odůvodnění druhého rozhodnutí žalovaného, zejména bodů 97 až 99, ve kterém se žalovaný zabýval doplněním odvolání žalobce z ledna 2019. Vzali v potaz veškeré předložené tabulky. Podle žalovaného nelze vyvodit závěr o vyloučení manka a škod ve výši ztrátového do normy, který žalovaný učinil ve svém prvním rozhodnutí. Už první rozsudek krajského soudu uvedl, že je třeba vycházet z 0,15 % obratu, nikoli schodku. Na odůvodnění prvního rozsudku krajského soudu zástupkyně žalovaného odkázala, zejména pokud jde o neunesení důkazního břemene žalobce.
46. Ke kurzovým rozdílům zástupkyně žalovaného poukázala na to, že žalobce v průběhu celého odvolacího řízení, včetně doplnění jeho odvolání, tuto námitku nevznsl. Zopakovala poté obsah vyjádření žalovaného po rozsudku prvního senátu.
47. Soud následně dal možnost účastníkům řízení vznést důkazní návrhy. Ani jeden z nich důkazní návrhy neměl. Zástupce žalobce jen podotkl, že podle něj nejsou součástí správního spisu předloženého soudu podklady, které předložil správce daně v srpnu 2013. V konečném návrhu se zástupce žalobce dotazoval, proč žalovaný neuznal žalobci ve sloupci 7 výdaje doložené naskenovanými podklady ze dne 5. 11. 2018 a 3. 1. 2019. Zástupkyně žalovaného odkázala na bod 52 seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Zástupce žalobce vyjádřil názor, že žalovaný na sloupec 7 zapomněl a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Soud odročil jednání za účelem vyhlášení rozsudku na 24. 1. 2024.

Další dvě vyjádření žalobce (doplnění žaloby)

48. Po jednání zástupce žalobce zaslal soudu další dvě doplnění žaloby. Soud k nim ovšem nepřihlížel, protože poslední prostor ke vznesení svých argumentů žalobce měl v rámci konečného návrhu při jednání.

VII. Posouzení věci soudem

49. Krajský soud předesílá, že naprostá většina námitek žalobce je nedůvodná. Důvodnou je jen námitka týkající se nevypořádání se s podklady, které žalobce předložil k částkám uvedeným ve sloupci 7 tabulek na str. 28 a 29 jeho druhého rozhodnutí. Přezkoumatelná reakce na ně opravdu ve druhém rozhodnutí žalovaného chybí. Krajský soud každopádně bude odůvodnění strukturovat podle jednotlivých námitek, jak je žalobce vznesl v původní žalobě.

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

50. Pokud jde o posouzení této námítky, původní názor plynoucí z druhého rozsudku krajského soudu neobstál v kasačním přezkumu. Nyní je proto pro posouzení dané námítky závazným právní názor vyjádřený v rozsudku NSS. Krajský soud z toho důvodu rozsudek NSS v této otázce následuje.
51. Podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely 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.
52. Zákon tedy stanovuje dvě hlavní možnosti: (a) daňový subjekt prokáže skutečnou výši režijních nákladů. Pokud ji neprokáže, pak se (b) tyto náklady stanoví paušálně ve výši 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností. Jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2021, č. j. 3 Afs 170/2019-27, na nějž sám žalobce poukazuje, a který se týká § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů: „[J]e to právě poplatník (...), 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 právního soudu k otázce rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení“. Rozsudek NSS dodává, že v citovaném případě byl daňový subjekt „laxnější“ než žalobce v nyní projednávané věci a lze zde vysledovat skutkové odlišnosti. Uvedený obecný závěr lze ale podle něj nepochybně aplikovat i v tomto případě (bod 33 rozsudku NSS).
53. Žalobce v původním daňovém a soudním řízení před vydáním prvního rozsudku krajského soudu tvrdil, že jedinými nepřímými náklady, které mu v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech vznikly, souvisí s účastí pana M. na valné hromadě dceřiné společnosti. Namítal, že žádné jiné nepřímé náklady spojené s držbou podílů v dceřiných společnostech neexistují. Proto nemohl podle svého názoru prokázat neexistující náklady. Nijak je neevidoval, ani nekalkuloval. Poté, co krajský soud žalobu v tomto rozsahu neshledal důvodnou a souhlasil se žalovaným, že se žalobci nepodařilo prokázat skutečnou výši nepřímých nákladů, žalobce v doplnění odvolání doložil výši skutečných nákladů. Učinil tak proto, aby nebylo nutné určit jejich výši podle zákona jako 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností. Výši nepřímých nákladů vyčíslil na částku 70 958,99 Kč za rok 2009 a 74 894,38 Kč za rok 2010. V příloze tohoto podání předložil kalkulaci 1, v níž bez dalšího rozepsal jednotlivé režijní náklady.

54. Žalovaný poté žalobci přestřel své pochybnosti o skutečné výši nákladů. Identifikoval nejasnosti a rozpory v předložené kalkulaci. Žalobce připustil chyby ve výpočtu a předložil revidovanou kalkulaci 2. V obou kalkulacích (1 i 2) žalobce popsal, že (a) některé náklady přesně „vydefinoval“ jako související náklady, (b) některé vykalkuloval podle poměru osob, které se podílely na nákladech souvisejících s držbou podílů, podle jejich časového fondu, (c) ostatní kombinovaným způsobem. U společnosti *HP TRONIC Zlín, spol. s r.o.* konstatoval, že nebylo možné „vydefinovat“ konkrétní osobu pro její neexistenci. Proto stanovil nepřímé náklady na úroveň kalkulace společnosti *EURONICS ČR a.s.* Jakým klíčem však určil, které náklady v celém účetnictví přiřadil „centrále“, a které dceřiným společnostem či pobočkám, blíže nevyjasnil ani nedoložil. V přechodném řízení přitom uváděl, že žádnou evidenci rozlišující náklady centrály od nákladů na držbu podílů v dceřiných společnostech nevedl. Nebylo proto zřejmé, na základě čeho v dalším řízení konkrétní náklady vyčlenil (bod 36 rozsudku NSS).
55. Žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v odvolacím řízení (č. j. 56256/18/5200-11431-706481) v bodech 50 až 66 napadeného rozhodnutí popsal mnoho nejasností a rozporů v předložených kalkulacích. Navržené výsledky svědků však mohly vyvrátit pouze některé z nich. Mohly vyjasnit dobu práce, kterou ve svém pracovním fondu příslušné osoby věnovaly činností souvisejícím s držbou podílů v dceřiných společnostech (právě za účelem prokázání těchto tvrzení žalobce výsledky svědků navrhoval). Nicméně veškeré nepřímé náklady tvrzené v nových kalkulacích žalobce tímto způsobem nebylo možné prokázat. Proto pokud žalovaný dospěl k závěru, že by provedení navržených důkazů v dané věci bylo nadbytečné, pak je třeba mu přisvědčit (bod 37 rozsudku NSS).
56. Prokazování režijních nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti je s ohledem na znění zákona specifické. *Nelze 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, odporovalo by to smyslu a účelu § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů. Proto *pokud žalobce neprokázal, resp. nenavrhl provedení důkazů ke všem sporným skutečnostem předložené kalkulace*, pak má pravdu žalovaný, že by provedení navržených svědeckých výpovědí bylo nadbytečné. Žalovaný tudíž v meritu věci postupoval v souladu s relevantní judikaturou (viz např. 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).
57. Námitky mířící na neprovedení navržených důkazů proto nejsou důvodné.
58. Pro *meritum věci* je důležité rozvést blíže jednotlivě relevantní skutkové okolnosti. Jak již soud výše zmínil, žalovaný v reakci na doplnění odvolání a předložení kalkulace 1 zaslal žalobci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se k nim. Identifikoval rozpory a nejasnosti předložené kalkulace a vyzval žalobce, aby se k daným zjištěním vyjádřil. Žalovaný žalobci vytýkal, že v původním řízení uplatňoval náklady související pouze s jedním dnem práce pana M., nově však uváděl tři dny, aniž by bylo zřejmé, na základě čeho to stanovil. Upozornil na změnu tvrzení žalobce, která činí nově předloženou kalkulaci nevěrohodnou.

59. 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 žalobce vyčlenil ze všech nákladů ty, které přiřadil „centrále“. Identifikoval nekonzistentnost výpočtu některých nákladů (např. PHM) mezi zdaňovacím obdobím roku 2009 a 2010.
60. Dále žalovanému nebylo zřejmé, na základě jakého mechanismu (a z jakých podkladů) žalobce vyčlenil náklady na cestovné pana M., ani jak dospěl k ceně nájmu automobilu ve výši 3 000 Kč a proč určil nájemné pouze za jeden den, jestliže pro účely kalkulace nepřímých nákladů vyčlenil nově tři dny práce pana M. Žalovaný dále spatřoval nejasnost ve způsobu stanovení nákladů souvisejících se službami auditu, pokladny, kontroly a ekonomickými službami. V této souvislosti musely žalobci 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. Kalkulace žalobce to ale nezohledňuje. Žalovaný též upozornil na nejasnosti při určení koeficientů pracovní doby osob, které se měly podílet na činnostech souvisejících s držbou podílů v dceřiných společnostech.
61. Žalobce ve vyjádření ze dne 2. 1. 2019 uvedl, že nic nebrání tomu, aby nově doložil výši režijních nákladů, které před tím označil za nevýznamné. Za účelem prokázání počtu dní práce pana M. navrhl provedení jeho svědecké výpovědi. Stejně tak za účelem prokázání pracovní doby strávené činnostmi související s držbou podílů v dceřině společnosti navrhl výsledky svědků — pana M. B., finančního ředitele, pana L. Ž., kontrolora, paní E. Ž., účetní. Svědeckou výpověď pana A. B. navrhl prokázat, že auditor strávil jednu hodinu práce v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech. Zároveň vysvětlil, proč byl koeficient pracovního fondu u auditora jiný než u uvedených zaměstnanců. Vysvětlil též, že původně kalkuloval obecně s 250 pracovními dny v roce, nově uvedl přesně 251 pracovních dní v roce 2009 a 253 v roce 2010. V kalkulaci 2 pak žalobce upravil některé nesrovnalosti, na které žalovaný upozornil.
62. Aby doložil, proč zařadil některé náklady k centrále a proč jiní zaměstnanci „střediska“ než pan M. nevykonávali žádnou činnost související s držbou podílů, žalobce předložil jmenný seznam zaměstnanců v roce 2009 a 2010 s uvedením jejich pracovních pozic. Vysvětlil, že v kalkulaci vyčísil veškeré náklady a do sloupce D vyčlenil náklady „střediska“. Kalkulaci předložil ve formátu XLS. Žalobce dále uvedl, že vyčlenil veškeré náklady pana M. související s držbou podílů v dceřiných společnostech a poměrně je vyloučil. Dále pak v rámci účtu 512 (cestovné) vybral „přesné doklady související s panem M.“. K tomu uvedl, že „s ohledem na celkovou částku nebylo časově efektivní další klíčování, proto daňový subjekt tyto náklady vyloučil ve 100 %.“ Totéž konstatoval také ve vztahu ke kalkulaci týkající se vlastních vozů na účtu č. 512200. Žalobce rovněž tvrdil, že postupoval krok za krokem a vyčlenil jednotlivé účty týkající se režijních nákladů a vyloučil je odpovídajícím podílem. Na základě výtek žalovaného také nově zahrnul „haléřové vyrovnání“.
63. Z popsanych skutečností podle rozsudku NSS vyplývá, že žalobce ani dodatečně nevysvětlil, na základě jakého klíče vyčlenil některé náklady, zatímco jiné nikoliv. Pouze konstatoval, že je postupně vyřadil. Dále pak svědeckými výpověďmi navrhoval prokázat toliko dobu, kterou jednotlivé osoby strávily prací související s držbou podílů v dceřiných společnostech. U ostatních skutečností se omezil pouze na svá holá tvrzení, jakkoliv je zahrnul do tabulek s vysvětlivkami. Stejně tak bylo zjevné, že u některých položek žalobce nevyčísil (a už vůbec pak neprokázal) výši skutečných nákladů, ale provedl jen odhad na základě kritérií

zvolených podle vlastního uvážení. Konkrétně se takový odhad týkal nákladů souvisejících s držbou podílů ve společnosti *HP TRONIC Zlín, spol. s r.o.*, na níž poměrně „extrahoval“ náklady, které vyčíslil u společnosti *EURONICS ČR a.s.* Dále u některých nákladů konstatoval, že by další „klíčování“ nebylo efektivní, a proto je vyřadil všechny (bod 41 rozsudku NSS).

64. Pokud žalobce hodlal uplatnit skutečné režijní náklady spojené s držbou podílů v dceřiných společnostech, musel podle rozsudku NSS celou jejich výši jednoznačně prokázat, a nečinit ve vztahu k určitým nákladům nahodilé odhady, které v průběhu odvolacího řízení několikrát měnil. *Za takové situace bylo podle rozsudku NSS 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 vyčíslil náklady, které nedokáže nepochybně prokázat, s cílem vyhnout se zákonem stanovené výši režijních nákladů a snížit tak svou daňovou povinnost. Navržené svědecké výpovědi nebyly způsobilé odstranit všechny pochybnosti a nesrovnalosti předestřené žalovaným a jednoznačně i věrohodně prokázat veškeré režijní náklady související s držbou podílů v dceřiné společnosti. *Po žalovaném nelze požadovat, aby prostřednictvím svědeckých výpovědí v podstatě rekonstruoval žalobcem opakovaně předkládané a měněné kalkulace režijních nákladů* (bod 42 rozsudku NSS).
65. Podle rozsudku NSS se *do důkazní pasti dostal žalobce sám.* Neobstojí tedy závěr krajského soudu, podle kterého nelze připustit, aby se žalobce dostal do „důkazní pasti“ a v dalším řízení již prakticky nemohl prokázat skutečnou výši režijních nákladů, pokud ji neprokázal v původním daňovém řízení. Obecně je podle rozsudku NSS třeba, aby měl daňový subjekt možnost v dalším odvolacím řízení znovu prokázat svá tvrzení. *Nicméně za daných skutkových okolností by musel žalobce předložit kalkulaci založenou na nezpochybnitelných důkazech. Nikoliv jen povšechnou kalkulaci, která neumožňovala zjistit, jak konkrétně určil, které náklady souvisí s držbou podílů v dceřiných společnostech.* Pokud žalobce původně tvrdil, že kromě nákladů souvisejících s účastí pana M. na valné hromadě neeviduje 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 věrohodná (bod 43 rozsudku NSS).
66. Způsob, jakým žalobce nepřímé náklady vyčíslil, podle rozsudku NSS neposkytoval prakticky žádné záruky bránící náhodnému výběru konkrétních nákladů, které vyčlení jako náklady spojené s držbou podílů v dceřiných společnostech. Žalobce v podstatě svévolně vybíral nákladové položky, které vyčlenil jako položky související s držbou podílů, a to pouze na základě svých holých (nedoložených) vysvětlení. Svá tvrzení a výpočty pak měnil a upravoval podle výtek žalovaného (bod 43 rozsudku NSS).
67. Žaloba je tudíž v tomto rozsahu nedůvodná.

VII. b) Vyloučení nákladů za manka a škody

68. Soud úvodem předesílá, že v této otázce nebyl druhý rozsudek krajského soudu předmětem kasačního přezkumu, protože krajský soud tyto námitky žalobce neshledal důvodnými. Žalovaný proto logicky její vypořádání nenapadal v kasační stížnosti a rozsudek NSS se jí nevěnoval. Netýká se jí tedy ani kasační závaznost rozsudku NSS či jakýkoliv jiný typ závaznosti judikatury. Krajský soud nicméně v části, která se týká neoprávněného zaúčtování manka a škod [část III. a) žaloby], setrval u svého dosavadního pohledu na věc. Jak

ovšem krajský soud avizoval a jak dále vysvětlí, pokud jde o nedoložená manka [část III. b) žaloby], žalobce v tomto směru rozvedl konkrétněji původní žalobní bod a v této části tedy krajský soud nakonec shledal žalobu důvodnou.

69. Obecně jde o to, zda s ohledem na § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů správce daně a žalovaný řádně posoudili, jestli zboží zahrnuté podle soupisů inventurního manka a uplatněné do nákladů prostřednictvím účtu 549.100- *Manka a škody* žalobce takto zahrnul oprávněně a jednalo se o inventarizační rozdíl v souladu s § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů.
70. Ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů upravuje problematiku výdajů (nákladů), vyloučených z výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Podle § 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), ztrátné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztrátného stanovené poplatníkem.“
71. Daní otázce se věnoval i první rozsudek krajského soudu, kterým soud argumentaci žalobce nepřisvědčil. Konstatoval, že žalobce uplatňoval jako daňově účinný inventarizační rozdíl, který v souladu se svou normou přirozených úbytků a ztrátného stanovil ve výši 0,15 % z obrátu. Správce daně takto stanovenou výši (0,15 %) akceptoval, nepřijal však „techniku“ jakou žalobce do takové výše inventarizační rozdíl počítal. Zatímco se žalobce domníval, že na všech jeho prodejnách byl zjištěný inventarizační rozdíl nižší než 0,15 % z obrátu, správce daně dovodil, že na některých prodejnách tuto výši překročil a částky překračující výši 0,15 % z obrátu z daňově účinných nákladů vyloučil.
72. Spor vznikl zejména v otázce, jak inventarizační rozdíl (manka) spočítat. Podle žalobce se „ztrátné 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 [zákonu o účetnictví] a Českého účetního standardu pro podnikatele (dále jen „ČÚS“) č. 007 (vydaný Ministerstvem financí) s odkazem na (...) § 36 [zákonu o účetnictví] v bodě 3.4. Manka a přebytky“ (v podrobnostech krajský soud odkázal, s ohledem na dále uvedené závěry, na první rozhodnutí žalovaného, s nímž se první rozsudek krajského soudu v tomto směru ztotožnil).
73. Přitom podle zákona o účetnictví se inventarizačními rozdíly „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 ve znění rozhodném pro tuto věc).

74. S názorem žalobce, že při stanovení manka lze vyrovnávat jednotlivá zjištěná manka s jednotlivými přebytky u různých druhů majetku a s pokladní hotovostí a ceninami, první rozsudek krajského soudu nesouhlasil. Odkázal nejen 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.
75. Odkázat je totiž možné i na § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle něž 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“.
76. Zavinená a nezavinená 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*. Kompenzaci manka a přebytku tak zákon o účetnictví podle § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb., (resp. ČÚS 007) až na výjimky nedovoluje. Tuto výjimku spočívající „v neúmyslné záměně“ však žalobce nenaplnil a neprokázal. Naopak tímto chybným způsobem účtoval cíleně.
77. Na podporu uvedených závěrů první rozsudek krajského soudu přiměřeně odkázal i na odbornou literaturu (viz např. Zatloukal, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vyd. 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).
78. Na shora uvedených závěrech nemá zdejší soud důvod cokoli měnit. Žalobcem uváděný způsob účtování stále vypovídá o tom, že neúčtoval v souladu se svými tehdejšími vnitropodnikovými normami, které vázaly výpočet manka/ztrátového na výši ročního obrátu, nikoli na výši schodku. Nedodržel ani standardy účtování, jak je vymezil první rozsudek krajského soudu. Lze zároveň odkázat na body 92 a 99 druhého rozhodnutí žalovaného, 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)“]. V odkazovaných bodech žalovaný vyzdvihl, že normu ztrátového 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.
79. Je proto nestandardní a nepřesvědčivé, pokud normu ztrátového žalobce „upravuje“ po více než 8 letech od dotčeného zdaňovacího období. Navíc jinak, než jak to stanovily vnitropodnikové normy. Nedalo se také zcela jasně ověřit, z jakých údajů žalobce vycházel a jak vlastně dospěl ke ztrátovému ve výši 0,60 %, resp. 0,56 %. Změněné výpočty žalobce nepodložil relevantními důkazy. To se týká i tabulky, kterou žalobce původně „zapomněl připojit“ k doplnění odvolání ze dne 28. 1. 2019. I tato tabulka se vztahuje k nesprávnému

způsobu účtování o ztrátěm a ke skutečnostem, které žalobce opakovaně tvrdil a dokládal. Krajský soud taktéž souhlasí se závěry žalovaného o absentující důkazní hodnotě důkazu předloženého žalobcem s názvem *Odvětvový průzkum ztrátěm v maloobchodě v letech 2014-2016* pro společnost *DART INTERNATIONAL, a.s.*, zpracovaného společností *KPMG Česká republika, s.r.o.* v únoru roku 2018 (viz odůvodnění v bodě 95 druhého rozhodnutí žalovaného).

80. Vadu napadeného rozhodnutí krajský soud neshledává ani v dílčím aspektu vážícím se k výši ztrátěm stanoveného pravidlem VŘ 01/2003, v němž žalobce vymezil výchozí podmínky pro stanovení ztrátěm, resp. ve vztahu k vnitropodnikové směrnici nazvané *Účetní postupy společnosti*.
81. Pokud jde o pravidlo VŘ 01/2003, to sice normu ztrátěm váže na obrát zboží, ale zároveň nestanovuje vlastní způsob vyčíslení míry ztrátěm. Obecně předpokládá sledování a rozlišování ztrátěm pro „malá střediska“ a „velká střediska“ (tedy prodejny s obrátem do a nad 1 milion Kč měsíčně). „Povolené ztrátěm“ pro tato střediska číselně určují přílohy pravidla VŘ 01/2003 pro jednotlivé roky. Pro roky 2009 a 2010 byla tato norma ztrátěm pro „malá střediska“ 1,5 ‰ a pro „velká střediska“ 2,0 ‰.
82. 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 daňovém řízení a obsah jeho daňových tvrzení. Dané skutečnosti žalobce nijak nezduřazňoval. Naopak v „definitivní verzi“ své argumentace v podáních ze dne 2. 1. 2019 a 28. 1. 2019 stále uvádí normu ztrátěm 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.
83. Minimálně tak 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 v tomto směru vytýkat žalovanému pochybení nebo zásadní nedostatky. To se týká i zmíněné vnitropodnikové směrnice o účetních postupech.
84. Na těchto závěrech tedy krajský soud setrval i po rozsudku prvního senátu. Ostatně ani zástupce žalobce je při druhém jednání před krajským soudem nezpochybňoval.
85. Jinou otázkou jsou ovšem námitky, jimiž žalobce rozvedl svůj původní žalobní bod týkající se nedoloženého manka [část III. b) žaloby]. Těm se krajský soud ve svém druhém rozsudku nevěnoval (k tomu viz mj. bod 25 rozsudku NSS). Krajský soud je nakonec shledal důvodnými.
86. Po prostudování spisu a posouzení námitek, které žalobce uvedl ve svém posledním doplnění žaloby a při druhém jednání, krajský dospěl k závěru, že se žalovaný opravdu nevypořádal, jak měl, s podklady k původně nedoloženým mankům, které mu žalobce předložil dne 5. 11. 2018 a 3. 1. 2019. Požadoval tím jejich uznání *v daňových nákladech*. Jde o onen sloupec 7 v tabulkách na str. 28 a 29 druhého rozhodnutí žalovaného. I krajský soud nakonec dospěl ve shodě se žalobcem k závěru, že ho žalovaný opomněl zohlednit.
87. Žalobce chtěl oněmi naskenovanými doklady docílit daňového uznání položek ve sloupci 7, které v součtu dosahovaly částky 1.241.788 Kč. Přímou reakcí žalovaného byl bod 94 jeho druhého rozhodnutí, kde uvedl, že dané položky již zohlednil ve svém prvním rozhodnutí. Jak ovšem žalobce trefně namítá, jen stěží je mohl zohlednit perspektivou podkladů,

kterými uvedenou částku žalobce dokládal až v roce 2018 a 2019. Navíc v prvním rozhodnutí uznal jen částku 138.374 Kč a součet později dokládaných částek ve sloupci 7 činil 1.241.788 Kč. Z druhého rozhodnutí žalovaného pak krajský soud nevyčetl, jak se s nově předkládanými podklady k této částce žalovaný vypořádal. Neplyne to ani z bodů 97 až 99 druhého rozhodnutí žalovaného, na něž zástupkyně žalovaného odkazovala při jednání. V nich se žalovaný věnuje tématům, která se týkají námitek spadajících do části III. a) žaloby, a které se soud výše shledal nedůvodnými. Vyšel zřejmě opravdu jen z údajů ve sloupci 8, jak žalobce namítal. Reakci na doklady k částkám ve sloupci 7 – ani nepřímou, či plynoucí z kontextu druhého rozhodnutí žalovaného jako celku – krajský soud v dané části odůvodnění nenachází.

88. Že žalovaný na doklady doložené k částkám ve sloupci 7 zapomněl, vyplynulo i při jednání. Zástupkyně žalovaného ve při o to, zda žalovaný dané doklady zohlednil, nepřinesla přesvědčivou konkrétní odpověď. Pouze odkázala na bod 52 seznámení se zjištěnými skutečnostmi. V něm jde ale opět jen o témata, která se týkají námitek vznesených v části III. a) žaloby, nikoliv o reakci na doložené podklady k částkám ve sloupci 7 v dotčených tabulkách. Ta se objevuje až v bodě 54 seznámení, ale je v ní to samé, co se poté objevilo v bodě 94 druhého rozhodnutí žalovaného, tedy že žalovaný vše zohlednil již ve svém prvním rozhodnutí. Jak již soud ovšem osvětlil výše, to z povahy věci učinit nemohl, protože žalobce ony naskenované doklady, kterými chtěl dosáhnout daňového uznání částek ve sloupci 7, doložil až později.
89. Z těchto důvodů krajskému soudu nezbylo než v této dílčí části nakonec shledat žalobní námitky důvodnými. Druhé rozhodnutí žalovaného je v této konkrétní otázce nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

VII. c) Nedostatečné seznámení se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu

90. I v případě tohoto žalobního bodu platí, že se mu nevěnoval rozsudek NSS, protože krajský soud ve svém druhém rozsudku tyto žalobní námitky shledal nedůvodnými a žalovaný proto z povahy věci neměl důvod je napadat kasační stížností.
91. Žalobce v tomto žalobním bodu velmi stručně zmínil, že žalovaný nedostal požadavkům § 115 odst. 2 daňového řádu a jednal 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). Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že „[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.“
92. K danému žalobnímu bodu žalobce ovšem nic konkrétního neuvádí. V rámci takto zcela obecně vymezeného žalobního bodu soud nespatřuje žádné pochybení žalovaného, které by bylo *na první pohled* zřejmé. Proto nehledává tento žalobní bod důvodným (míra obecnosti žalobních tvrzení předurčuje míru podrobnosti či obecnosti odůvodnění rozsudku, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2018, č. j. 8 Azs 70/2017-72, bod 30).

VII. d) *Nerealizované kurzové rozdíly*

93. Pokud jde o posouzení této námitky, původní názor plynoucí z druhého rozsudku krajského soudu také neobstál v kasačním přezkumu. Ale jen pokud jde o (ne)přezkoumatelnost druhého rozhodnutí žalovaného, který podle druhého rozsudku krajského soudu měl zohlednit tuto námitku vznesenou v žalobě proti prvnímu rozhodnutí žalovaného, ač ji žalobce poté nezopakoval v novém odvolacím řízení. Tuto konstrukci rozsudek NSS odmítl.
94. Rozsudek NSS ovšem uvádí, že „[j]ediný zákonný základ pro zohlednění námitek (...) 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 [žalobcem] 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 (...). Proto by krajský soud mohl napadené rozhodnutí zrušit jedině po věcném posouzení této námitky, pokud by shledal, že je důvodná, nikoliv ale pro nepřezkoumatelnost. Pouze touto optikou se krajský soud mohl danou námitkou zabývat.“ (bod 47 rozsudku NSS).
95. Soud se tedy pouze touto optikou na danou námitku zaměřil. A souhlasí se žalovaným, že tu nebyly podmínky podle § 114 odst. 3 daňového řádu, protože ve skutečnosti nevyšly najevo žalobcem neuplatněné nesprávnosti nebo nezákonnosti.
96. Pokud soud zopakuje celou genezi této námitky, žalobce ji poprvé uplatnil v žalobě proti prvnímu rozhodnutí žalovaného. Konkrétně namítal, že žalovaný nezohlednil, že se nerealizované kurzové rozdíly nezahrnují do základu daně. Zahrnul do žalobcova základu daně z příjmů právnických osob za roky 2009 a 2010 jak realizované, tak nerealizované kurzové rozdíly. Podle žalobce to odporuje rozsudku *MP Development*.
97. Krajský soud tuto námitku shledal ve svém prvním rozsudku nedůvodnou. Žalobci vytkl, že daný problém žalobce nezmínil v žádné fázi daňového řízení a na tuto skutečnost neupozorňoval ani implicitně. Daňové orgány podle prvního rozsudku krajského soudu nemohou v rámci jakéhosi „revizního“ principu nést zodpovědnost na naprosto bezvadné a úplné uplatnění všech práv a výhod daňového subjektu, které tomuto subjektu svědčí, aniž by daňový subjekt na dotčené skutečnosti v průběhu daňového řízení jakkoli upozornil, a jemu svědčící výhody uplatňoval až později. Žalobce podle krajského soudu v podstatě zpochybňoval svá vlastní daňová tvrzení, ohledně nichž od počátku nesl břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Ani v žalobě proti prvnímu rozhodnutí žalovaného neuvedl nic jednoznačného k tomu, jak se ho konkrétně postup daňových orgánů dotýkal na jeho právech. Soud tedy nemohl přezkoumat, zda by žalobci při jiném posouzení problematiky kurzových rozdílů svědčila nějaká výhoda.
98. Po prvním rozsudku si však žalobce opět na tuto námitku nevzpomněl. V odvolacím řízení ji nevznesl a neuplatnil. Vznesl ji až v žalobě proti druhému rozhodnutí žalovaného. Její formulace byla ale prakticky stejná jako v první žalobě proti prvnímu rozhodnutí žalovaného. Až den před prvním jednáním soudu ve věci zaslal soudu doplnění žaloby, kde uvedl, že tato námitka není pro žalovaného novum, protože o ní ví z prvního rozsudku krajského soudu. Odkázal poté na rozsudek *Horpex* a téže věci se týkající rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2018, č. j. 22 Af 16/2016-50. Dokonce až po jednání

a vyhlášení rozsudku ještě žalobce k tomuto tématu doplnil žalobu. Ale jak krajský soud výše vysvětlil, k tomuto podání nepřihlížel.

99. Po vydání rozsudku NSS žalobce dostal lhůtu dvou týdnů k vyjádření se k věci, tedy včetně otázky, kterou rozsudek NSS ponechal krajskému soudu k posouzení – tj. důvodnosti této námitky a použití § 114 odst. 3 daňového řádu. Žalobce obdržel i vyjádření žalovaného k věci, ve kterých žalovaný zdůrazňoval, že k tomuto tématu doposud žalobce nevznesl dostatečně konkrétní a důkazy podložená tvrzení. Žalobce se nicméně ve lhůtě nevyjádřil. Opět až prakticky den před druhým jednáním soudu vznesl argumenty shrnuté výše v bodech 41 a 42. Při jednání odkázal na judikaturu s krátce zopakoval již dříve uvedené. Při dokazování pak uvedl, že podle něj soud neměl úplný správní spis, v němž podle jeho názoru chyběly podklady předložené žalobcem při jednání dne 20. 8. 2013. A znovu až po jednání zaslal soudu další doplnění žaloby, ke kterým ovšem soud znovu z výše uvedených důvodů nepřihlížel.
100. To obecně není ten procesně nejodpovědnější přístup, pokud žalobce chtěl svoji argumentaci prosadit – nakonec vlastně pro svoji vlastní liknavost namítá, že daná argumentace měla žalovanému dojít sama od sebe a v její perspektivě se měl danou otázkou zajímat. Jde o důležitý kontext věci. Je totiž minimálně sporné, zda ještě žalobce stále rozvíjí včasné uplatněný žalobní bod, nebo již ve skutečnosti uplatňuje opožděně nové skutkové námitky.
101. Soud přesto vstřícně posoudil důvodnost těchto námitek na poli § 114 odst. 3 daňového řádu. Souhlasí ovšem se žalovaným, že v řízení před žalovaným nevyšly najevo nesprávnosti či nezákonnosti, které by mohly mít dopad na výrok druhého rozhodnutí žalovaného.
102. Předně krajský soud nerozumí, proč žalobce – aniž by například požádal o nahlédnutí do spisu – tvrdí, že soud nemá k dispozici celý relevantní spis. Soud ho má. Žalovaný dokonce ještě doplnil předložený správní spis o dokumentaci, kterou vedl po druhém rozsudku krajského soudu a před vydáním rozsudku prvního senátu, jehož součástí je (kvůli přítomnosti spisu u Nejvyššího správního soudu) protokol o ústním jednání včetně jeho doplnění a obsah hlavních knih za roky 2009 a 2010. Žalobce o tom ví z vyjádření žalovaného ze dne 9. 10. 2023, které mu soud přeposlal.
103. Pokud pak jde o věcnou argumentaci žalobce, soud nejprve souhlasí s argumentací žalovaného, která se týká části této námitky opřené o účetní předpisy. Jde o námitku velmi obecnou, která ovšem v potřebné míře konkrétnosti nedokládá zjevnost zahrnutí realizovaných a nerealizovaných kurzových rozdílů v daňovém přiznání.
104. Lze ve shodě se žalovaným dodat, že žalobce v průběhu jednání dne 20. 8. 2013 předložil souhrnnou hlavní knihu ZO 2009 a ZO 2010 po jednotlivých analytických, resp. syntetických účtech. V hlavní knize ZO 2009 se u účtu **563000 - kurzové ztráty** uvádí částka 13.145,71 Kč a u účtu **563001 - kurzové ztráty přeceněno** částka 178.956,53 Kč. Účet **663000 - kurzové zisky** zmiňuje částku 758,20 Kč. Hlavní kniha ZO 2010 zmiňuje účet **563000 - kurzové ztráty** a částku 188.188,13 Kč, účet **563001 - kurzové ztráty přeceněno** s částkou 414.808,18 Kč, a účet **663000 - kurzové zisky** s částkou 6.108,27 Kč.
105. Jak žalovaný uvádí, z uvedených podkladů se nedá dovodit – a nesdělil to přesně ani žalobce –, jaké hodnoty či částky se měly zohlednit v podobě nerealizovaných kurzových rozdílů a nevstupovat proto do základu daně.
106. Je také pravdou, že se dané problematiky netýká protokol z jednání, který vznikl v souvislosti s vyjádřením žalobce k výsledku kontrolního zjištění. Žalobce se hlavně

vyjadřoval k jednotlivým kontrolním zjištěním. Problematika zohlednění nerealizovaných kurzových rozdílů se tehdy ani letmo neřešila.

107. Pokud jde o podklady předložené tehdy žalobcem, opět soud souhlasí se žalovaným. Z předložených listin (směrnice, faktury, zápisy z valných hromad apod.) opět nelze zjistit zohlednění nerealizovaných kurzových rozdílů. Krajskému soudu po prostudování daných podkladů vůbec není jasné, odkud by to plynout mělo. A žalobce v tomto směru soudu nijak nenapomohl. Netvrdil konkrétně, z jakých – přesně specifikovaných – podkladů a v jakých přesně částkách u každého podle jeho názoru relevantního podkladu mají plynout nerealizované kurzové rozdíly, které nevstupují do základu daně. Soud to nemůže dělat za něj. Z obsahu podkladů, na které žalobce obecně poukazuje, to zrekonstruovat nedokázal. Jak navíc trefně uvádí žalovaný, pokud by žalobce doložil jasné a přesné účtování o nerealizovaných kurzových rozdílech, pak se muselo prověřit, kdy v následujících obdobích došlo k úhradě pohledávky/závazku a jak se ve všech následujících obdobích účtovalo. Žalobce nic takového nedoložil. A ze souhrnné částky účtu *kurzové ztráty přeceněno* se to dovodit nedá.
108. Tato věc se tedy podstatně odlišuje od věcí, na něž žalobce odkazoval, a které se týkají nezákonnosti zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně, tj. od rozsudků *MP Development*, *Deltasys* a *Horpex*. Z rozsudků *Deltasys* (bod 59) a *Horpex* (bod 47) plyne, že pokud soud má za to, že daňový subjekt k zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně neuvedl nic konkrétního, pak by měl daný žalobce dostat na základě výzvy příležitost doplnit svá tvrzení.
109. V té souvislosti soud odkazuje na výše shrnutý procesní přístup žalobce. Ten dostal v průběhu tohoto soudního řízení a řízení před žalovaným hned několik příležitostí svá tvrzení dostatečně konkretizovat. Měl to správně učinit již v samotné žalobě. Neučinil to ani v jejím doplnění před prvním jednáním ve věci. Po vydání rozsudku NSS ho soud vyzval, aby se k věci vyjádřil, což žalobce ve stanovené lhůtě neudělal. A neučinil tak ani v doplnění žaloby, které se do dispozice soudu dostalo den před jednáním. V té době přitom měl možnost zareagovat na tvrzení žalovaného, podle kterých doposud k tomuto tématu nevznáší dostatečně konkrétní námitky a nepodkládá je důkazy. Již v tomto ohledu se z hlediska procesního prostoru pro doplnění tvrzení žalobce tato věc liší od rozsudků *Deltasys* a *Horpex*. Žalobce ho měl víc než dost a mohl na konkrétní tvrzení žalovaného přímo reagovat.
110. Od uvedených rozsudků se tato věc liší ještě v jedné okolnosti. Soud rozhodoval dokonce při dvou jednáních. Ani u nich – a obzvláště u druhého jednání, kde se opět mohl a měl vyjádřit k námitkám žalovaného o nedostatečnosti jeho tvrzení – žalobce svou povinnost tvrzení nesplnil. Jen odkázal na rozsudek *MP Development*, podle nějž je třeba klíčovat účetnictví. V tom má pravdu. Ale právě na rozsudek *MP Development* pak navazují rozsudky *Deltasys* a *Horpex*. Z nich lze podle soudu dovozovat, že *pokud daňový subjekt má příležitost vznést dostatečně konkrétní tvrzení k otázce zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně a nevyužije jí, pak tato námitka nemusí obstát.* To se přesně stalo i v této věci. Žalobce dostatečně konkrétní nebyl. S ohledem na popsanou mnohost nevyužitých příležitostí, které k tomu žalobce dostal, a dílčí procesní odlišnosti od věcí *Deltasys* a *Horpex* by podle soudu bylo formalistické ještě nyní žádat, aby žalobce (zastoupený daňovým poradcem) obdržel výslovnou výzvu k doplnění těchto tvrzení.

111. Z těchto důvodů tedy podle krajského soudu nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti žalobcem neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. *Žalobce měl v tomto aspektu břemeno tvrzení, které ale v potřebné míře konkrétnosti neunesl.* Opak by znamenal, že by se soud stal dalším „zástupcem“ žalobce a dohlédl za něj konkrétní podklady podporující jeho velmi obecná žalobní tvrzení. To samozřejmě není možné.
112. Za těchto okolností tato námitka žalobce není důvodná.

VIII. Závěr a náklady řízení

113. Soud tedy opět musel druhé rozhodnutí žalovaného zrušit, a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Druhé rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, pokud jde o podklady k nedoloženým mankům, které mu žalobce předložil dne 5. 11. 2018 a 3. 1. 2019 a požadoval jejich uznání *v daňových nákladech*. Žalovaný na předložení těchto podkladů, které se vztahovaly ke sloupci 7 v tabulkách na str. 28 a 29 druhého rozhodnutí žalovaného, nezareagoval, jak bylo třeba. V celém svém zbytku však již žaloba nebyla důvodná. V dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán.
114. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního, 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.
115. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. V daném případě se jednalo o šest úkonů právní služby: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) dvě účasti na jednáních soudu a 3) čtyři další podání ve věci samé. Krajský soud za účelně vynaložené považoval žalobu, dvě její doplnění a jedno vyjádření ke kasační stížnosti.
116. Krajský soud nepřehlédl, že žalobce zaslal Nejvyššímu správnímu soudu více podání. Merita věci se týkaly jeho tři doplnění vyjádření ke kasační stížnosti, která ovšem po věcné stránce tvoří jednu ucelenou argumentaci (viz bod 25 rozsudku NSS). Krajský soud nezapočetl ani návrh na přerušení řízení o kasační stížnosti a následný návrh na určení lhůty podle § 174a zákona o soudech a soudcích. Bylo by nespravedlivé uložit úhradu nákladů za tyto úkony žalovanému, pokud žalobce sám nejprve chtěl vlastní nepřesností přerušit řízení o kasační stížnosti, a pak od tohoto cíle ustoupil, navíc návrhem na určení lhůty podle zákona o soudech a soudcích. Krajský soud opakuje, že také nepřihlížel (a mezi účelně vynaložené náklady proto nezapočetl) ke třem podání zástupce žalobce učiněným po konečných návrzích při jednáních krajského soudu.
117. K sedmi úkonům právní služby soud připočetl ještě sedm režijních paušálů ve výši 300 Kč. Celkově tedy odměna zástupce za jeho úkony právní služby činila 23.800 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 4.998 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou musí z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o dani z přidané hodnoty. S ní dělá odměna zástupce 28.798 Kč. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč.
118. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 31.798 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 24. ledna 2024

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu