



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: NAY-DATART a.s., IČO 262 19 531
náměstí Práce 2523, 760 01 Zlín
zastoupený Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem
sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

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

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Zdejší soud rozhoduje o napadeném rozhodnutí potřetí. Nyní tak činí po rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2024, č. j. 1 Afs 31/2024-91, jehož závěry je vázán.

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

Spor vychází ze dvou dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2009 a 2010. Aktuálně řešenou otázkou je výklad pojmu manko jako daňově neuznatelný náklad. S tím souvisí námitka, nakolik se žalovaný vypořádal s podklady, jež mu za účelem daňového uznání původně nedoložených částek předložil žalobce.

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

2. Protože se soud zabývá přezkumem napadeného správního rozhodnutí již potřetí a protože Nejvyšší správní soud nezpochybnil jeho předchozí shrnutí skutkových okolností a argumentace účastníků, odkazuje v tomto ohledu pro podrobnosti na svůj poslední rozsudek ve věci (níže). Na tomto místě jsou tudíž zachyceny jen skutečnosti podstatné pro nynější rozhodování.
3. Dne 5. 6. 2015 Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále „správce daně“) svým rozhodnutím částečně vyhověl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru z roku 2013 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009. Změnil doměřenou daň z uvedeného období z částky 950 400 Kč na 928 400 Kč. Současně změnil penále z částky 190 080 Kč na 185 680 Kč.
4. Ve stejný den správce daně svým dalším rozhodnutím částečně vyhověl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru z roku 2013 na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010. Změnil doměřenou daň za uvedené období z částky 1 382 440 Kč na 1 343 300 Kč a současně změnil penále z částky 276 488 Kč na 268 660 Kč.
5. V roce 2016 rozhodl žalovaný k odvolání žalobce tak, že: (a) první rozhodnutí správce daně změnil a částku doměřené daně ve výši 928 400 Kč snížil na částku 914 800 Kč. Současně snížil částku penále ze 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 1 330 000 Kč. Snížil i částku penále z 268 660 Kč na 266 000 Kč.
6. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu. Zdejší soud první rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení rozsudkem ze dne 29. 5. 2018, č. j. 29 Af 53/2016-88 (dále „rozsudek KS 2018“).
7. Následně žalovaný rozhodl druhým, nyní žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 5. 2. 2019. Rozhodnutí správce daně ohledně zdaňovacího období roku 2009 změnil tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 928 400 Kč snížil na 731 200 Kč. Snížil rovněž penále z částky 185 680 Kč na 146 240 Kč. Rozhodnutí správce daně ohledně zdaňovacího období roku 2010 změnil tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 1 343 300 Kč snížil na 1 330 000 Kč. Současně snížil penále z částky 268 660 Kč na 266 000 Kč.
8. Zdejší soud toto rozhodnutí zrušil nejdříve rozsudkem ze dne 28. 7. 2021, č. j. 29 Af 30/2019-131 (dále „rozsudek KS 2021“), a vrátil ho žalovanému k dalšímu řízení. Byť shledal řadu námitek žalobce důvodných, nepřisvědčil žalobním bodům týkajícím se vyloučení nákladů za manka a škody a nedostatečného seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi. Nejvyšší správní soud však tento rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 20. 9. 2023, č. j. 1 Afs 271/2021-90 (dále „rozsudek NSS 2023“).

9. Zdejší soud se poté opět zabýval napadeným rozhodnutím a opět přistoupil k jeho zrušení (rozsudek ze dne 24. 1. 2024, č. j. 29 Af 30/2019-217, dále „rozsudek KS 2024“). Nosným důvodem byla skutečnost, že se žalovaný nezabýval listinami, kterými chtěl žalobce doložit manko neuznané správcem daně jako daňový náklad. Ani tento rozsudek však neobstál v přezkumu před Nejvyšším správním soudem, iniciovaném kasační stížností žalovaného. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí v otázce doložení manka přezkoumatelné a správné (rozsudek ze dne 10. 10. 2024, č. j. 1 Afs 31/2024-91, ve spojení s opravným usnesením ze dne 11. 10. 2024, č. j. 1 Afs 31/2024-99, dále „rozsudek NSS 2024“).
10. Tímto právním závěrem je nyní krajský soud vázán (§ 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále „s. ř. s.“). Pro rozsah nynějšího přezkumu je dále podstatný také (judikatorně jasně ustálený) předpoklad Nejvyššího správního soudu o tom, že námitky vyhodnocené v předchozím řízení krajským soudem jako nedůvodné nemůže krajský soud následně posoudit odlišně, aniž by jej Nejvyšší správní soud zavázal názorem opačným (body 24-25 rozsudku NSS 2024).

III. Shrnutí argumentů obsažených v prvotních podáních účastníků řízení

Žaloba

11. První námitka žalobce směřovala k **nákladům spojeným s držbou podílů**. Žalobce uvedl, že žalovaný nesprávně aplikoval § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“), podle něhož nelze za náklady vynaložené k 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 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*.
12. 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 činnosti věnoval). K prokázání odůvodněnosti této změny navrhl výsledek pana M. Žalovaný však tento výsledek neprovedl. Nemůže proto žalobci vytykat neunesení důkazního břemene.
13. 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 odlišně od dřívějších údajů, bylo to v důsledku zpřesnění původních tvrzení.
14. K nesprávným závěrům žalovaný dospěl i ve vztahu k otázce **výše daňově uznatelného manka** [části III. a) žaloby]. Žalobce prokázal, že u všech prodejen daňové manko uplatnil do normy v souladu s § 25 odst. 2 ZDP: „... *Mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Za tyto škody a manka se nepovažují... ztratné v maloobchodním*

prodeji a nezáviněné úbytky zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného stanovené poplatníkem. Správce daně může posoudit, zda výše stanovené normy odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností, a o zjištěný rozdíl upravit základ daně.“ Žalovaný přitom nesprávně vyhodnotil předložený důkaz, který svědčil o normě ztratného u srovnatelného subjektu (*DATART INTERNATIONAL, a.s.*). Zároveň žalobce uvedl, jak počítal normu ztratného v souvislosti se schodkem (jako manko snížené o přebytky). S ohledem na vývoj případu žalobce provedl přepočítání 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 vytýká 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).

15. 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].
16. Žalobce také namítl, že ho žalovaný v odvolacím řízení v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu řádně a včas **neseznámil se svým názorem**.
17. V neposlední řadě podle žalobce nevzal žalovaný v potaz, že **nerealizované kurzové rozdíly** se s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94 (dále „rozsudek *MP Development*“) nezahrnují do základu daně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

18. Žalovaný předně poukázal na to, že napadené rozhodnutí vydal po rozsudku KS 2018. V něm soud žalobci nepřisvědčil ve vztahu k problematice nákladů ve smyslu § 25 odst. 1 zk) ZDP. 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.
19. To platí i pro předložené doklady, ze kterých vyplývaly počty jeho zaměstnanců na „centrále“, 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. Uvedené 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

20. Podobně v otázce ztratného podle § 25 odst. 2 ZDP rozsudek krajského soudu z roku 2018 žalobci nepřisvědčil. V nynějším řízení žalobce nově stanovil míru ztratného pro rok 2009 ve výši 0,60 % a pro rok 2010 ve výši 0,56 % z obrátu, ačkoli dříve opakovaně hovořil o míře ztratného ve výši 0,15 %. Po více než osmi letech po uplynutí relevantních zdaňovacích období tak stanovuje míru ztratného, 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 ztratného u společnosti *DATART INTERNATIONAL, a.s.* Ani v současnosti žalobce nepostupuje podle právního názoru vyjádřeného v rozsudku KS 2018.
21. Podle žalovaného nejsou důvodné ani zbývající žalobní námitky: Žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými a vyhodnocenými skutečnostmi a důkazy řádně a v souladu s § 115 odst. 2 a § 32 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“). S otázkou kurzových rozdílů se vypořádal již rozsudek KS 2018.

Doplnění žaloby

22. 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.
23. Pokud jde o otázku daňově uznatelného manka, 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 rozsudku KS 2018. 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 (dále „rozsudek *HORPEX*“).

IV. První jednání ve věci a rozsudek KS 2021

24. Dne 28. 7. 2021 se konalo první jednání ve věci. Žalobce navázal na samotnou žalobu a její doplnění z předcházejícího dne. Kládl důraz zejména na otázku nepřímých nákladů na držbu podílů v dceřiných společnostech. Ve zbytku se věnoval doložení svých tvrzení ohledně manka. 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.
25. Žalovaný se podle svého názoru ve svém rozhodnutí se všemi důležitými skutečnostmi vypořádal. Uvedl, že 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.

26. V den jednání soud vyhlásil rozsudek KS 2021, jímž nyní napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
27. Jako důvodné shledal námitky týkající se otázky nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti. Podle soudu musel žalobce dostat možnost své důkazní břemeno unést a za tím účelem navrhnout příslušné důkazy. Až po výsledku svědků mohlo mj. vyplynout, zda se v jejich případech skutečně jednalo o jediné osoby, od nichž se odvíjí nepřímé náklady na držbu podílů v dceřiných společnostech. Nicméně žalovaný nepřilehavě zdůvodnil, proč tyto výsledky neprovedl.
28. Soud shledal důvodnou také námitku, podle které žalovaný nijak nezohlednil, že se nerealizované kurzové rozdíly nezahrnují do základu daně. Žalovaný o této argumentaci věděl, nijak ji však nepromítl do odůvodnění svého rozhodnutí, proto ho bylo nutné považovat za nepřezkoumatelné.
29. Námitkám týkajícím se nedostatečného seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi krajský soud naopak nepřisvědčil. Nepřisvědčil žalobci ani v otázce vyloučení nákladů za manka a škody. Přitom se však soustředil na výpočet inventarizačního rozdílu (ztratné do normy 0,15 % z obrátu).
30. Po vyhlášení rozsudku žalobce ještě následující den zaslal soudu doplnění žaloby k otázce nerealizovaných kurzových rozdílů. Soud k němu však nepřihlížel.

V. Rozsudek NSS 2023

31. Žalovaný napadl rozsudek KS 2021 kasační stížností. Nejvyšší správní soud jí vyhověl rozsudkem NSS 2023 a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Ani jeden ze dvou zrušovacích důvodů, na nichž byl rozsudek KS 2021 založen, v očích Nejvyššího správního soudu neobstál. K otázce nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti poukázal kasační soud na to, že způsob, jakým žalobce nepřímé náklady vyčíslil, neposkytoval prakticky žádné záruky bránící náhodnému výběru konkrétních nákladů, jež vyčlení jako náklady spojené s držbou podílů v dceřiných společnostech. Předložené kalkulace nebyly průkazné a věrohodné, na čem ani případné výsledky svědků nemohly nic změnit. K otázce zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně soud poznamenal, že není možné označit rozhodnutí správního orgánu za nepřezkoumatelné proto, že nevypořádal námitky uplatněné v jiném (byť souvisejícím) řízení. Krajský soud by mohl napadené rozhodnutí zrušit jediné po věcném posouzení této námitky, pokud by shledal, že je důvodná, nikoliv pro nepřezkoumatelnost.
32. Po obdržení rozsudku NSS a vrácení věci vyzval zdejší soud obě strany, aby se k meritu věci ve stanové lhůtě vyjádřily. Žalobce této možnosti v určené lhůtě nevyužil, ale trval na nařízení jednání.
33. 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. V odvolacím řízení proto 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.

34. Žalobce v doplnění žaloby, která se do dispozice senátu krajského soudu dostala den před nařízeným druhým jednáním ve věci, sdělil k otázce nákladů za manka a škody, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Pokud jde o nerealizované kurzové rozdíly, uvedl, že podle zprávy o daňové kontrole správce daně zkoumal veškeré skutečnosti pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob 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.

VI. Druhé jednání ve věci a rozsudek KS 2024

35. Dne 17. 1. 2024 se u soudu konalo druhé jednání ve věci. Žalobce se zaměřil jen na témata kurzových rozdílů a vyloučení nákladů za manka a škody. Ke kurzovým rozdílům odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2022, č. j. 4 Afs 270/2021-105 (dále „rozsudek *Deltasys*“) a rozsudek *HORPEX*. V 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.
36. K otázce manka a škod rozvedl žalobce svá dosavadní tvrzení. Zejména odkazoval na svá podání ze dne 5. 11. 2018 a 3. 1. 2019 a tabulky na str. 28 a 29 napadeného rozhodnutí. 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 (napadené) rozhodnutí žalovaného je proto nepřezkoumatelné.
37. Žalovaný k mankům a škodám dodal, že nelze vycházet jen z bodu 94, ale z celkového odůvodnění druhého rozhodnutí žalovaného, zejména bodů 97 až 99. Podle žalovaného nelze vyvodit závěr o vyloučení manka a škod ve výši ztratného do normy, který žalovaný učinil ve svém prvním rozhodnutí. Už rozsudek KS 2018 uvedl, že je třeba vycházet z 0,15 % obratu, nikoli schodku. Na odůvodnění tohoto rozsudku krajského soudu žalovaný odkázal, zejména pokud jde o neunesení důkazního břemene žalobce. Ke kurzovým rozdílům žalovaný poukázal na to, že žalobce v průběhu celého odvolacího řízení, včetně doplnění jeho odvolání, tuto námitku nevznesl. Po jednání zaslal žalobce soudu další dvě doplnění žaloby, soud k nim již nepřihlížel.
38. Zdejší soud zrušil rozsudkem KS 2024 napadené rozhodnutí podruhé. S odkazem na závěry rozsudku NSS 2023 nejdříve označil žalobu nedůvodnou v otázce vyloučení nákladů mateřské společnosti souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti. Na základě závěru rozsudku NSS 2023 se dále věcně zabýval otázkou nerealizovaných kurzových rozdílů. Přitakal žalovanému, že nevyšly najevo žalobcem neuplatněné nesprávnosti nebo nezákonnosti, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, proto nebyly

splněny podmínky pro postup podle § 114 odst. 3 daňového řádu. I tuto námitku proto neshledal důvodnou. Jako důvodné konečně soud neshledal ani námitky mířící vůči neprovedení navržených důkazů a nedostatečnému seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

39. Přesto nakonec zdejší soud žalobci dílčím způsobem vyhověl, a to na základě žalobního bodu k vyloučení nákladů za manka a škody. V tomto rozsahu shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Přisvědčil žalobci v tom, že žalovaný na doklady doložené k částkám ve sloupci 7 zapomněl.

VII. Rozsudek NSS 2024

40. Nejvyšší správní soud předeslal, že krajský soud se již ve svých rozsudcích KS 2018 a KS 2021 ztotožnil se závěrem žalovaného, že správce daně částky překračující 0,15 % z obrátu vyloučil z daňově účinných nákladů podle § 25 ZDP. Správce daně poté částku vyloučenou z daňově uznatelných nákladů navýšil o položky označené jako nedoložené manko. Ne/zohlednění těchto částek žalovaným je pak spornou otázkou. Kasační soud po zohlednění argumentů žalobce i žalovaného uzavřel, že napadené rozhodnutí žalovaného je v tomto ohledu přezkoumatelné a správné. Rozsudek KS 2024 proto zrušil.
41. V návaznosti na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu se zdejší soud opětovně dotázal účastníků řízení na jejich stanoviska k věci.
42. Žalovaný se zcela ztotožnil s argumentací Nejvyššího správního soudu. Připomenul, že předmětem doměrku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010 byla jen částka po odečtení ztratného do normy ve výši 0,15 % z obrátu a po odečtení úhrady zaměstnanců, jak uvedeno v bodu 88 napadeného rozhodnutí. Sloupec 7 (nedoložené manko) nebyl při výpočtu žalovaným použit. Žalovaný již v předchozím rozhodnutí o odvolání snížil částku vyloučených nákladů neoprávněně zaúčtovaného manka. Žalovaný v podrobnostech poukázal na zprávu o daňové kontrole a detailní kalkulace své i správce daně.

VIII. Ústní jednání konané dne 2. 4. 2025

43. Ve věci proběhlo dne 2. 4. 2025 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 s. ř. s.
44. Žalobce se soustředil pouze na otázku nedoložených mank. Rozsudek NSS 2024 podle něj primárně konstatuje, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, proto je potřeba se nyní věnovat jeho věcnému přezkumu. Předložil tudíž soudu krátkou cestou pět dokumentů, jimiž dokládal nesprávnost výpočtu napadeného rozhodnutí k nedoloženým mankům. Tyto dokumenty zaslal žalobce soudu ještě dne 3. 4. 2025 v elektronické podobě. Jedná se o:
- Doplnění žaloby ze dne 5. 4. 2019 na zrušení napadeného rozhodnutí, datováno 31. 3. 2025,
 - Doplnění žaloby ze dne 5. 4. 2019 na zrušení napadeného rozhodnutí, datováno 1. 4. 2025,
 - tabulky, z nichž vycházely správní orgány při výpočtu daňově neuznatelného ztratného za rok 2009 a za rok 2010 (v napadeném rozhodnutí Tab. č. 2. a Tab. č. 3. na stranách 28-29), tyto tabulky jsou doplněny o sloupce 9 a 10 a pod nimi je ručně proveden nový výpočet,

- výňatek z rozhodnutí žalovaného z roku 2016 (str. 45-46), v němž žalobce zvýraznil text odpovídající doplněnému výpočtu z předchozího bodu.
45. Podstatou doplnění žalob je tvrzení, že žalovaný ve vyjádření ze dne 30. 5. 2024 vysvětlil, že částky uvedené ve sloupci 7 nebyly součástí doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2009 a 2010. To je pro žalobce nová informace, navíc odporuje předchozím informacím žalovaného. Žalobce však namítá, že částky uvedené ve sloupci 7 byly součástí doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2009 a 2010, proto žalovanému i k nedoloženým mankům dokládal doklady dne 5. 11. 2018 a dne 3. 1. 2019. Dále žalobce namítá, že žalovaný nesprávně pochopil správcem daně vyčíslené tabulky ve zprávě o daňové kontrole ze dne 15. 11. 2013. Trvá na tom, že manko doložil právě doklady předanými dne 5. 11. 2018 a 3. 1. 2019. Bylo na žalovaném, aby se jimi v napadeném rozhodnutí zabýval. V dokumentu zaslaném soudu dne 3. 4. 2025 žalobce uvedl, že Nejvyšší správní soud může za určitých okolností doplňovat řízení a s konečnou platností posuzovat sporné otázky krajským soudem neřešené, takovýto postup nicméně nepřipadá do úvahy v případě, že napadený rozsudek není přezkoumatelný (srov. a contrario rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008-66).
46. Žalovaná setrvala na svém stanovisku a připomenula, že podle rozsudku NSS 2024 je napadené rozhodnutí ve vztahu k nedoloženým mankům přezkoumatelné a správné. Nejvyšší správní soud v něm podrobně přepočítal částky týkající se nedoložených mank a shledal, že napadené rozhodnutí ob stojí. Žalobce opět přichází s dalšími novými tvrzeními, která však měl uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby. Krajský soud je navíc rozsudkem NSS 2024 vázán.

IX. Hodnocení věci

47. Zdejší soud v dalším řízení, vázán rozsudkem Nejvyššího správního soudu, přistoupil k opětovnému posouzení napadeného rozhodnutí. Ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu shledal, že žaloba **není důvodná**.
48. Soud pouze stručně rekapituluje, že v rozsudku KS 2021 shledal jako nedůvodnou námitku týkající se nedostatečného seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 daňového řádu (body 67-68) a dílčím způsobem námitku týkající se vyloučení nákladů za manka a škody (co do výše kalkulace manka v bodech 56-66). V rozsudku KS 2024 vyhodnotil (s odkazem na rozsudek NSS 2023) jako nedůvodnou námitku vyloučení nákladů mateřské společnosti souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti (body 50-67). Jako důvodný neshledal ani žalobní bod k nerealizovaným kurzovým rozdílům ve vztahu k základu daně (body 93-112). Stejně tak neoznačil za důvodnou námitku vůči neprovedení navržených důkazů a nedostatečnému seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 daňového řádu (body 90-92).
49. Jediný žalobní bod, jemuž ve svém posledním rozsudku zdejší soud vyhověl, byla otázka vyloučení nákladů za manka a škody (body 68-89). V tomto rozsahu shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. A pouze na tuto otázku se zaměřil žalobce při nynějším ústním jednání. Nejvyšší správní soud však ve svém rozsudku NSS 2024 označil napadené rozhodnutí po pečlivém hodnocení v tomto rozsahu za přezkoumatelné a správné.
50. Tímto právním závěrem je nyní krajský soud vázán ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. Ve světle výše uvedeného nezbyvá než uzavřít, že námitky žalobce týkající se vyloučení nákladů za

manka a škody byly vyhodnoceny Nejvyšším správním soudem jako nedůvodné. Všechny ostatní námitky vznesené v žalobě už dříve označil jako nedůvodné krajský soud v rozsudcích z roku 2021 a 2024.

51. Argumenty vznesené žalobcem při ústním jednání směřovaly právě k otázce vyloučení nákladů za manka a škody. Reagovaly na výpočty provedené v napadeném rozhodnutí, které bylo přijato v roce 2019. Žalobce tedy měl dostatek příležitostí na jím dovozované nepřesnosti v tomto rozhodnutí reagovat. Pokud uvádí, že bylo pro něho novým tvrzení uplatněné žalovaným ve vyjádření ze dne 30. 5. 2024, i na toto tvrzení měl příležitost reagovat v řízení před Nejvyšším správním soudem. Z rozsudku NSS 2024 vyplývá, že v řízení o kasační stížnosti podával žalobce vyjádření ještě dne 16. 7. 2024 (bod 20). Zcela by se míjelo zásadou hospodárnosti řízení, pokud by krajský soud mohl po dvou svých rozsudcích ve věci nadále otevírat prostor pro novou polemiku s napadeným rozhodnutím. Na tom nic nemění ani judikatorní výklad žalobce k tomu, do jaké míry má Nejvyšší správní soud prostor pro doplňování řízení a posouzení sporných otázek neřešených krajským soudem. Pro krajský soud je rozhodující, že je dle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním závěrem vysloveným Nejvyšším správním soudem, který byl v této věci jednoznačný.
52. Krajský soud v Brně proto žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
53. Výrok o nákladech řízení je dán § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, soud mu proto nepřiznal náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady v souvislosti s řízením u soudu nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

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 9. dubna 2025

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu