



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyň Lenky Kaniové a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **NAY-DATART a. s.**, se sídlem náměstí Práce 2523, Zlín, zastoupené JUDr. Marií Martinovou, advokátkou se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2019, č. j. 4354/19/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 4. 2025, č. j. 29 Af 30/2019 - 316,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“), zahájil u žalobkyně dne 18. 6. 2012 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2009 a 2010. Na jejím základě žalobkyni dvěma platebními výměry ze dne 29. 11. 2013 doměřil daň.

[2] Rozhodnutím o odvolání ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649725/15/3301-51523-707268, podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a dle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“),

správce daně částečně vyhověl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 29. 11. 2013, č. j. 1760503/13/3301-24803-707268, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 tak, že změnil doměřenou daň z částky 950 400 Kč na částku 928 400 Kč a současně podle § 2 odst. 5 daňového řádu změnil penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu z částky 190 080 Kč na částku 185 680 Kč (dále jen „první platební výměr“).

[3] Rozhodnutím o odvolání ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649884/15/3301-51523-707268, správce daně podle zákona o daních z příjmů a dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu částečně vyhověl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 29. 11. 2013, č. j. 1762233/13/3301-24803-707268, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 tak, že změnil doměřenou daň z částky 1 382 440 Kč na částku 1 343 300 Kč a současně podle § 2 odst. 5 daňového řádu změnil zákonné penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 276 488 Kč na částku 268 660 Kč (dále jen „druhý platební výměr“).

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

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

[6] Následně žalovaný napadeným rozhodnutím, označeným v záhlaví, první platební výměr změnil tak, že doměřenou daň z příjmů právnických osob ve výši 928 400 Kč snížil na částku 731 200 Kč a současně snížil penále podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu z částky 185 680 Kč na částku 146 240 Kč, a druhý platební výměr změnil tak, že doměřenou daň z příjmů právnických osob ve výši 1 343 300 Kč snížil na částku 1 330 000 Kč a současně snížil penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 268 660 Kč na 266 000 Kč.

[7] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 28. 7. 2021, č. j. 29 Af 30/2019 - 131 (dále jen „druhý zrušující rozsudek“), napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[8] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 20. 9. 2023, č. j. 1 Afs 271/2021 - 90, zrušil druhý zrušující rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť se neztotožnil s názorem, že žalovaný měl doplnit dokazování ve vztahu k tvrzením žalobkyně ohledně skutečné výše nepřímých nákladů na držbu podílu v dceřiných společnostech. Naopak dospěl k závěru, že bylo třeba postupovat v souladu s § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů a za daňově neuznatelný náklad při posouzení daně příjmů z dividend a jiných

pokračování

podílů na zisku považovat částku ve výši 5 %. Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že uvedené náklady byly nižší než 5 % příjmů z dividend, a to ani na základě tvrzení a podkladů, které nově předložila v odvolacím řízení po prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu. Jestliže žalobkyně neprokázala, resp. nenavrhla provedení důkazů ke všem sporným skutečnostem předložené kalkulace, provedení navržených svědeckých výpovědí by bylo nadbytečné. Žalovaný tudíž postupoval správně. Nelze po něm požadovat, aby prostřednictvím svědeckých výpovědí v podstatě rekonstruoval žalobkyní opakovaně předkládané a měněné kalkulace režijních nákladů. Stejně tak Nejvyšší správní soud nesouhlasil s tím, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný v dalším odvolacím řízení (po prvním zrušujícím rozsudku) nevypořádal argumentaci, kterou žalobkyně uplatňovala v soudním řízení (tato argumentace se týkala nerealizovaných kurzových rozdílů), avšak nikoliv v dalším řízení před žalovaným. Uložil krajskému soudu, aby se sám věcně zabýval touto námitkou, neboť napadené rozhodnutí nemohl zrušit pro nepřezkoumatelnost, ale pouze z důvodu, že by vyšly najevo „nesprávnosti“ či „nezákonnosti“, jež mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání.

[9] Krajský soud následně napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 24. 1. 2024, č. j. 29 Af 30/2019-217 (dále jen „třetí zrušující rozsudek“), znovu zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť se přezkoumatelně nevypořádal s požadavkem žalobkyně na uznání položek manka uvedených ve sloupci 07 v tabulkách na str. 28 a 29 napadeného rozhodnutí, který v odvolacím řízení po prvním zrušujícím rozsudku dokládala přiloženými podklady – těmi se žalovaný nezabýval. Souhlasil však s žalovaným, že žalobkyně mohla jako daňově uznatelný náklad uplatnit ztratné pouze do výše 0,15 % z obrátu. Stejně tak neshledal důvodnou námitku týkající se nerealizovaných kurzových rozdílů a přisvědčil žalovanému, že v řízení nevyšly najevo nesprávnosti či nezákonnosti, které by mohly mít dopad na výrok druhého rozhodnutí o odvolání. Z ničeho nebylo možné přesně dovodit (a nesdělila to ani žalobkyně), jaké hodnoty či částky se měly zohlednit v podobě nerealizovaných kurzových rozdílů, a nevstupovat proto do základu daně.

[10] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 10. 2024, č. j. 1 Afs 31/2024 - 91, třetí zrušující rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Neztotožnil se totiž s krajským soudem, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s požadavkem žalobkyně na uznání položek manka ve sloupci 07 a v souvislosti s tím ani s podklady doloženými žalobkyní dne 5. 11. 2018. Pokud totiž žalobkyně dokládala manka, která žalovaný ve výpočtu daně zohlednil jako daňově uznatelná již v rozhodnutí z roku 2016, postačilo odkázat na toto rozhodnutí, aniž by se musel vypořádávat s obsahem jednotlivých dokumentů. Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval způsobem výpočtu výsledné daně, aby posoudil, zda žalovaný skutečně o položky zahrnuté ve sloupci 07 základ daně nezvýšil. Dospěl přitom k závěru, že nikoliv. Způsob, jakým se žalobkyně domáhá započíst nedoložená manka, není správný, a námitky žalovaného jsou důvodné. Jelikož žalovaný skutečně základ daně nezvýšil o položky zahrnuté ve sloupci 07, jeho rozhodnutí jako přezkoumatelné ob stojí, neboť odkaz na rozhodnutí z roku 2016 byl dostatečný.

[11] Krajský soud v nyní napadeném rozsudku žalobu zamítl. Odkázal na příslušné části druhého a třetího zrušujícího rozsudku, v nichž shledal nedůvodnými veškeré námitky žalobkyně vyjma námitky týkající se vyloučení nákladů za manka a škody. Tu

však zodpověděl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 31/2024 - 91, v němž shledal napadené rozhodnutí v této části přezkoumatelné a správné. Tímto závěrem je krajský soud vázán, proto s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu shledal námitku nedůvodnou. Žalobkyně měla v řízení o kasační stížnosti dostatečný prostor reagovat na argumentaci žalovaného, proto krajský soud již neshledal důvod pro další polemiku s napadeným rozhodnutím.

II. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založila na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že krajský soud neuznal v daňových nákladech částku 716 297 Kč za rok 2009 a částku 525 763 Kč za rok 2010. Vyloučení nákladů za manka a škody v této výši krajský soud vůbec neřešil. Tuto otázku vyřešil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 31/2024 - 91 – ten však neměl na základě kasační stížnosti žalovaného sám přistoupit k vlastnímu hodnocení vyloučených nákladů za manka a škody, protože tím nepřezkoumal úvahy krajského soudu, ale prvotně posoudil původní žalobní body. Odňal tím stěžovateli právo na přezkum názoru krajského soudu. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 - 66, stěžovatelka uvádí, že Nejvyšší správní soud nesmí přinášet odpovědi na otázky krajským soudem neřešené, jestliže rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný. Nyní napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud v něm k otázce vyloučení nákladů za manka a škody nic neuvedl.

[14] Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný ve vyjádření ze dne 30. 5. 2024 před Nejvyšším správním soudem uváděl jiné argumenty než v napadeném rozhodnutí – v napadeném rozhodnutí tvrdil, že nedoložená manka zohlednil již v rozhodnutí z roku 2016, zatímco nově uváděl, že částky uvedené ve sloupci 07 nebyly součástí doměření daně. Pokud nebyly součástí doměření daně, táže se stěžovatelka, jak je mohl žalovaný zohlednit v roce 2016.

[15] Dále stěžovatelka rozvádí, že tvrzení žalovaného nejsou pravdivá a že měl žalovaný sporné položky započíst jako daňově uznatelné náklady až do výše 716 297 Kč za rok 2009 a do výše 525 763 Kč za rok 2010. Částka, o kterou žalovaný snížil doměřenou daň, vznikla zohledněním úhrad od zaměstnanců z titulu hmotné odpovědnosti za škodu, nikoliv nezahrnutím položek ze sloupce 07 do základu daně. Žalovaný se nevypořádal s podklady, kterými stěžovatelka v roce 2018 a 2019 dokládala nedoložená manka. Nezabýval se jimi ani krajský soud. Nedává smysl závěr, podle kterého žalovaný v roce 2016 zohlednil náklady doložené až v roce 2018 a 2019.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Krajský soud byl vázán rozsudkem Nejvyššího správního soudu, v souladu s nímž musel rozhodnout, což také učinil. Kasační stížnost ve vztahu k otázkám, které Nejvyšší správní soud již vyřešil, není přípustná. Je přitom zřejmé, z jakých důvodů krajský soud nevyhověl námitkám, které se týkají vyloučení nákladů za manka a škody.

pokračování

Dále žalovaný uvádí, proč navíc považuje závěry soudů v tomto rozsahu za správné. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[17] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka uvádí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný také proto, že krajský soud v něm vůbec neřešil její námitky týkající se neseznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, vyloučení nákladů za manka a škody co do výše kalkulace manka a nerealizovaných kurzových rozdílů. Tyto námitky dosud neřešil ani Nejvyšší správní soud.

[18] Žalovaný měl před vydáním rozhodnutí o odvolání stěžovatelku seznámit se svým předběžným odůvodněním a dát jí možnost navrhnout důkazy, i když žádné dokazování neprováděl. To stěžovatelka dovozuje z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017 - 58, a ze dne 21. 10. 2022, č. j. 4 Afs 200/2020 - 61.

[19] Stěžovatelka nesouhlasí s posouzením výpočtu normy ztratiného krajským soudem. Dne 20. 8. 2013 doložila správci daně 6 pořadačů s inventurami prodejen, proto nelze souhlasit s krajským soudem, že není zřejmé, jak stěžovatelka dospěla k normě ztratiného 0,60 % (rok 2009) a 0,56 % (rok 2010). Stěžovatelka počítá normu ztratiného 0,15 % ze schodku (manka snížená o přebytky). Krajský soud však stěžovatelce „vnucuje“ názor, že norma ztratiného je 0,15 % z obratu. Stěžovatelka nestanovila normu ztratiného nově, pouze provedla přepočtení normy ztratiného ze schodku na normu ztratiného z obratu. To stěžovatelka dokládala v tabulce, aby bylo zřejmé, že nejde o nově stanovenou normu, ale srovnatelný výpočet. Norma ztratiného z obratu 0,60 a 0,56 % odpovídá normě ztratiného 0,15 % ze schodku. Správní orgány uznaly nesprávně ztratiné pouze do výše 0,15 % z obratu. Jakým způsobem dospěla stěžovatelka k normě ztratiného 0,60 a 0,56 % z obratu, doložila v tabulkách zpracovaných na základě inventur prodejen z let 2004 až 2009 (jedná se o podklady, které správci daně předložila dne 20. 8. 2013).

[20] Ze směrnic odkazovaných krajským soudem nevyplývá, že ztratiné do normy je 0,15 % z obratu. Pravidlo VŘ 01/2003 hovoří o 1,5 promile ze schodku střediska I a 2 promile ze schodku střediska II; v příkazech GŘ č. 11/2009 a 11/2010 vyčíslení není a vnitropodniková směrnice o účetních postupech hovoří o ztratiném do normy do 1 % z obratu. Tyto normy naopak potvrzují výklad, podle kterého se má počítat ztratiné do výše 0,15 % ze schodku, případně do 1 % z obratu. Stěžovatelkou vypočtené sazby jsou nižší než 1 % z obratu, a stanovené podmínky proto splnila. Správní orgány tudíž měly vyloučit z daňově uznatelných nákladů pouze částku 58 951 Kč za rok 2009 a 312 696 Kč za rok 2010. Stěžovatelka vždy pracovala s částkou vypočtenou z dat za 5 let (2004 až 2008 za rok 2009 a 2005 až 2009 za rok 2010). Není proto nekonzistentní, jak jí vytýkal krajský soud.

[21] Stěžovatelka souhlasí s krajským soudem, že nelze vyrovnávat jednotlivá zjištěná manka s přebytky u různých druhů majetku a s pokladní hotovostí a ceninami. Z předložených dokladů však nevyplývá, že by stěžovatelka takové vyrovnávání prováděla. Účtuje manka proti nákladům a přebytky proti výnosům. Neúčtuje kompenzačně.

[22] Stěžovatelka předložila žalovanému dne 3. 1. 2019 dokument „Odvětvový průzkum ztratiného v maloobchodě v letech 2014–2016“ společnosti DATART INTERNATIONAL, a.s. zpracovaný společností KPMG proto, aby prokázala, že výše ztratiného do normy,

kteřou určila stěžovatelka, je odpovídající také u uvedené společnosti obchodující se stejným sortimentem, tedy aby žalovaný mohl posoudit obvyklou výši ztrátového do normy ve smyslu § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Jelikož stěžovatelka předložila údaje z let 2014–2016 pouze orientačně, navrhovala provést srovnání s jiným subjektem, což však žalovaný neučinil.

[23] Pokud jde o výtku krajského soudu ohledně částky, kterou stěžovatelka požadovala uznat (o částku 266 Kč vyšší oproti uváděným údajům), opakuje stěžovatelka, že se jedná o překlep – tedy nepožaduje uznat 312 962 Kč, ale 312 696 Kč.

[24] Krajský soud podle stěžovatelky nezohlednil, že nerealizované kurzové rozdíly se podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, nezahrnují do základu daně. Podle krajského soudu stěžovatelka nesdělila, jaké částky v podobě nerealizovaných kurzových rozdílů měl žalovaný zohlednit, což nelze poznat ani ze souhrnné hlavní knihy za roky 2009 a 2010. S tím stěžovatelka nesouhlasí. Žalovaný měl zkoumat veškeré skutečnosti pro správné stanovení daně. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že žalovaný o nerealizované kurzové rozdíly (o kterých měla stěžovatelka povinnost účtovat) základ daně neupravil, přestože účty z příslušné účtové skupiny (56 Finanční náklady a 66 Finanční výnosy) vstupují do výsledku hospodaření, který je třeba zahrnout do základu daně. To je viditelné z účetních předpisů. Podle zprávy o daňové kontrole správce daně ověřil řádek 10 daňového přiznání ohledně výsledku hospodaření z účetnictví a neshledal pochybení. Prostřednictvím řádku 10 byly realizované a nerealizované kurzové rozdíly zahrnuty v daňovém přiznání, a tedy i v základu daně. To je patrné z dokladů doložených dne 20. 8. 2013 správcem daně.

[25] V případě nejasností bylo možné zjistit z dokladů předložených v šesti pořadačích, kterých konkrétních částek se týká otázka, zda kurzové rozdíly byly či nebyly realizovány. To odpovídá závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2022, č. j. 4 Afs 270/2021 - 105. Kdyby se krajský soud namísto souhrnné hlavní knihy podíval do všech 6 pořadačů, uviděl by, jaké hodnoty či částky se měly zohlednit v podobě nerealizovaných kurzových rozdílů. Pokud tak neučinil krajský soud, je na Nejvyšším správním soudu, „aby se podíval do všech šesti pořadačů a zjistí, že Krajský soud v Brně nemá pravdu“. Krajský soud měl u šesti předložených pořadačů dokumentů uvést, v čem doklady neprokazují zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do výsledku hospodaření. Nemohl však pouze konstatovat, že z uvedených listin nelze dovodit, jaké částky se mají zohlednit v podobě nerealizovaných kurzových rozdílů - k tomu stěžovatelka cituje rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 9 Afs 7/2007 - 58, a ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54. Jelikož z předložených šesti pořadačů dokladů je vidět, jaké částky měl žalovaný vyloučit ze základu daně jako nerealizované kurzové rozdíly, je námitka důvodná, přičemž stěžovatelka ji nemusela uplatnit již v odvolacím řízení.

[26] Žalovaný reagoval na doplnění kasační stížnosti vyjádřením, v němž upozorňuje, že co do vypořádání žalobních námitek je třeba zohlednit také odůvodnění obsažené ve dvou předchozích zrušujících rozsudcích krajského soudu i Nejvyššího správního soudu v této věci. Předchozími závěry byl krajský soud vázán a pokud na ně odkázal, nelze napadený rozsudek označit za nepřezkoumatelný.

pokračování

[27] Námitky, kterými stěžovatelka zpochybňuje posouzení otázek neseznámení se zjištěními učiněnými v odvolacím řízení, stanovení ztratného do normy a nerealizovaných kurzových rozdílů, jsou podle žalovaného nepřipustné, neboť stěžovatelka pouze opakuje argumentaci obsaženou v žalobě a s odůvodněním napadeného rozsudku nepolemizuje. Věcně se žalovaný ztotožňuje se závěry krajského soudu a odkazuje na svá vyjádření učiněná v řízení o žalobě. Dodává, že stěžovatelka v daňovém řízení nijak neupozornila na skutečnosti týkající se nerealizovaných kurzových rozdílů a žádné relevantní důkazní prostředky nepředložila. V odvolacím řízení žádné nezákonnosti či nesprávnosti nevyšly najevo. Stěžovatelka svá obecná tvrzení nijak neprokázala a nic doložila ani v odvolacím řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu č. j. 29 Af 30/2019 - 131. S ohledem na pasivní procesní přístup stěžovatelky jsou odkazované rozsudky nepřiléhavé.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[29] Kasační stížnost **není** důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že kasační stížnost je zčásti nepřipustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatelka zpochybňuje otázky, které Nejvyšší správní soud v této věci již závazně vyřešil, a to rozsudkem č. j. 1 Afs 31/2024 - 91. Jak vyslovil rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, pokud Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu, je vysloveným právním názorem v dalším řízení vázán nejen krajský soud, ale také sám kasační soud, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů. Změny původně vysloveného názoru se nemůže domoci ani prostřednictvím rozšířeného senátu.

[31] S ohledem na citované závěry nemůže nyní Nejvyšší správní soud jakkoliv přehodnocovat právní názor, který zaujal v rozsudku č. j. 1 Afs 31/2024 - 91. Jde o otázku neuznání nedoloženého manka (viz námitky shrnuté v bodě [15] tohoto rozsudku). Stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti stejnou argumentaci jako již v předchozím řízení o kasační stížnosti žalovaného, a to zejména ve vyjádření ze dne 16. 7. 2024. Její námitky již Nejvyšší správní soud závazně vypořádal v rozsudku č. j. 1 Afs 31/2024 - 91 (viz body 32 až 43). Stěžovatelka měla dostatečný prostor, aby na argumentaci žalovaného v řízení před Nejvyšším správním soudem reagovala (což také učinila ve vyjádření ze dne 16. 7. 2024). Jak Nejvyšší správní soud vysvětlil již v citovaném rozsudku (výslovně v bodě 42), žalovaný napadené rozhodnutí v řízení před soudy nijak nedoplňoval a dostatečně ho zdůvodnil již v textu jeho odůvodnění. Pokud v soudním řízení tvrdil, že částky uvedené ve sloupci 07 jako nedoložená manka nebyly součástí doměření daně, pak to zcela odpovídá obsahu napadeného rozhodnutí, v němž uvedl, že je zohlednil již v rozhodnutí z roku 2016. Jejich zohlednění totiž v daném kontextu znamená, že nebyly součástí doměření daně (resp.

nebyly zahrnuty do základu daně, neboť je žalovaný uznal jako náklady). K tomu se však Nejvyšší správní soud již podrobně vyjádřil, a proto odkazuje na obsah odůvodnění citovaného rozsudku.

[32] Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že v otázce nezohlednění dodatečně doloženého manka nebyl třetí zrušující rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný a danou otázkou se zabýval, proto se jí mohl zabývat také Nejvyšší správní soud v předchozím řízení, a odkazy stěžovatelky na rozhodnutí č. j. 8 Afs 51/2007 - 87 a č. j. 5 Afs 104/2008 - 66 jsou tudíž nepřiléhavé. Krajský soud sice danou otázku posoudil stručně (viz bod 35 rozsudku č. j. 1 Afs 31/2024 - 91), to ale vedlo k jejímu nesprávnému, nikoliv nepřezkoumatelnému posouzení. Aby Nejvyšší správní soud mohl vyhodnotit, zda jsou závěry třetího zrušujícího rozsudku krajského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí správné, musel se věcí zabývat tak, jak to učinil již v bodech 32 až 43 rozsudku č. j. 1 Afs 31/2024 - 91.

[33] Nyní napadený rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný proto, že krajský soud zdůvodnil závěry o nedůvodnosti žaloby odkazem na své předchozí rozsudky v této věci či odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu. Těmito závěry byl totiž vázán. V těchto rozsudcích, které krajský soud konkretizoval ve vztahu k jednotlivým námitkám (uvedl, ve kterém rozsudku nalezne stěžovatelka odpovědi na jednotlivé žalobní body), lze dostatečně seznat, proč soud žalobu zamítl. Takové odůvodnění proto jako přezkoumatelné ob stojí.

[34] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami, které k dosud podaným kasačním stížnostem žalovaného v předchozích rozsudcích neřešil. Jde o námitky týkající se a) neseznámení stěžovatelky se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení, b) stanovení nákladů za manka a škody do normy a c) nezohlednění nerealizovaných kurzových rozdílů.

[35] Předně kasační soud nesouhlasí s žalovaným, že by byly uvedené námitky nepřijatelné, neboť stěžovatelka vůbec nepolemizuje se závěry krajského soudu. Není pravdou, že by stěžovatelka ve vztahu ke všem uvedeným námitkám doslovně převzala žalobní argumentaci, byť z velké části se závěry krajského soudu nijak nepolemizuje. Nicméně obecnost námitek a absence konkrétních výtek vůči argumentům krajského soudu se promítá do obsahu odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu, neboť rozsah a obsah posouzení věci soudem odpovídá kvalitě a míře konkretizace stížnostních bodů (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42).

a) Neseznámení stěžovatelky se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení

[36] Stěžovatelka pouze obecně tvrdí, že ji žalovaný měl seznámit se svým předběžným odůvodněním a dát jí možnost navrhnout důkazy. Nijak však nekonkretizovala, s čím konkrétně ji měl žalovaný seznámit a jak se vytýkaná vada mohla projevit na zákonnosti napadeného rozhodnutí. Stejně tak v žalobě obecně namítala, že ji měl žalovaný seznámit se svým názorem dříve, aby na něj mohla reagovat. Krajský soud danou námitku vypořádal v bodech 67 a 68 druhého zrušujícího rozsudku.

pokračování

[37] Z obsahu spisu se podává, že žalovaný stěžovatelku seznámil se zjištěnými skutečnostmi a svým právním názorem písemností ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56256/18/5200-11431-706481, jíž stěžovatelku zároveň vyzval k vyjádření. Tohoto práva stěžovatelka využila. Stejně tak měla možnost navrhnout provedení důkazů, což rovněž učinila. Stěžovatelka v žalobě a v kasační stížnosti vesměs opakuje totožné námitky jako v odvolacím řízení, a není proto zřejmé, co dalšího by ještě k odůvodnění napadeného rozhodnutí, které podrobně na její argumentaci reaguje, chtěla dále uvádět, resp. na jaké otázky jí žalovaný neumožnil reagovat. Její námitka proto není důvodná.

b) Stanovení nákladů za manka a škody do normy

[38] Z § 25 odst. 1 písm. n) ZDP a § 25 odst. 2 ZDP vyplývá, že manko coby ztrátné v maloobchodním prodeji je daňově uznatelným nákladem pouze do výše ekonomicky zdůvodnitelné normy 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.

[39] Stěžovatelka původně tvrdila, že stanovila normu 0,15 % z obrátu u všech prodejen pro obě kontrolovaná zdaňovací období a že v souladu s touto normou manko účtovala. Podle správních orgánů však stěžovatelka do této normy účtovala nesprávně, a proto ji v některých případech překročila. Správce daně tedy částky překračující 0,15 % z obrátu z daňově účinných nákladů vyloučil a žalovaný se s ním ztotožnil. Stejně tak se s tímto názorem ztotožnil krajský soud již ve svém prvním zrušujícím rozsudku. Nesouhlasil se stěžovatelkou, že ztrátné se počítá jako schodek, který je určen rozdílem mezi mankem a přebytky. Není možné vzájemně kompenzovat (vyrovnávat) jednotlivá zjištěná manka s jednotlivými přebytky u různých druhů majetku, účtovat tak a daňově posuzovat teprve jakési souhrnné manko snížené o veškeré přebytky. Nepřisvědčil stěžovatelce, že „kompenzačním“ způsobem účtovala manka a přebytky pouze u zaměnitelného zboží, neboť z předložených dokladů vyplývá, že takové účtování probíhalo na základě inventarizací, které blíže nerozlišovaly zboží „zaměnitelné“ a „nezaměnitelné“.

[40] Následně stěžovatelka měnila svou argumentaci a začala zpochybňovat také samotné stanovení výše ekonomicky zdůvodnitelné normy. V odvolacím řízení opakovaně tvrdila, že norma se má počítat ze schodku, nikoliv z obrátu. Nově také uváděla, že podle jejího propočtu je norma ztrátného 0,60 % (rok 2009) či 0,56 % (rok 2010) z obrátu. V žalobě tvrdila (stejně jako v kasační stížnosti), že nejde o nově stanovenou normu, neboť 0,15 % ze schodku odpovídá normě ztrátného 0,60 % (rok 2009) či 0,56 % (rok 2010) z obrátu. Namítala, že správní orgány uznaly nesprávně normu 0,15 % z obrátu, nikoliv ze schodku, a že jí žalovaný normu 0,15 % z obrátu „vnucuje“. V kasační stížnosti namítá, že jí tutéž normu „vnucuje“ i krajský soud. Oproti svým původním tvrzením začala stěžovatelka v soudním řízení namítat, že norma měla být jiná než 0,15 % z obrátu.

[41] Stěžovatelka vesměs opakuje žalobní námitky a závěry krajského soudu blíže nezpochybňuje, proto Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění obsažené v bodech 56 až 66 druhého zrušujícího rozsudku a dodává k tomu následující.

[42] Předně je třeba upozornit, že to nebyli žalovaný ani krajský soud, kteří stěžovatelce stanovili normu ztratiného 0,15 % z obratu. Stěžovatelka sama tuto normu určila (a tvrdila to i ve svých vyjádřeních – např. v odpovědi na výzvu ze dne 30. 11. 2012). Teprve když neuspěla se svým výpočtem, do něhož zahrнула souhrnné manko, začala tvrdit, že norma ztratiného činila 1 % z obratu, případně 0,2 % z obratu, nebo že ji stanovila ze schodku, nikoliv z obratu. Je přitom třeba podotknout, že obě odkazované normy (jak VŘ 01/2003 včetně příloh, tak Vnitropodniková směrnice o účetních postupech společnosti) stanoví normu ztratiného z obratu, nikoliv ze schodku. Stěžovatelka sama konkrétně stanovila, že u všech prodejen je norma ztratiného 0,15 % z obratu a dovolávala se jí v průběhu daňového řízení, v němž správní orgány normu v této výši akceptovaly. Pak se ovšem po několika letech nemůže odvolávat na to, že podle směrnice o účetních postupech mohla účtovat manko až do výše 1 % z obratu, případně že podle Pravidla VŘ 01/2003 u středisek II stanovila normu 0,20 % z obratu, a nově bez bližšího vysvětlení stanovit normu jinak. V souladu s těmito dokumenty ji totiž určila jako 0,15 % z obratu. Stěžovatelka tak nyní fakticky přizpůsobuje normu tak, aby výsledné daňově uznatelné ztratiné odpovídalo jejímu původnímu výpočtu, v němž nesprávně účtovala nad stanovenou normu.

[43] Pokud stěžovatelka předložila výpočty, u kterých není zřejmé, jak dospěla k hodnotám v nich zahrnutých, nepostačí odkázat na to, že předložila 6 pořadačů s inventurami prodejen. Nelze požadovat, aby správní orgány, natož pak soudy samy domýšlely, jakým způsobem stěžovatelka vypočítala výsledné hodnoty, které měly podle ní představovat ekonomicky zdůvodnitelnou normu z obratu. Stěžovatelka totiž nevysvětlila, jakým způsobem na základě předložených inventur dospěla k hodnotám uvedeným v předložených tabulkách. Nově stanovenou normu náležitě nezdůvodnila. Bez ohledu na to, zda stěžovatelka pracovala s částkami vypočtenými z dat za 5 let uvedenými v tabulkách, nikoliv za 6 let, není zřejmé, jak k nim dospěla. V tom je třeba správním orgánům a krajskému soudu přisvědčit.

[44] Nelze souhlasit se stěžovatelkou, že pokud původně stanovila normu 0,15 % z obratu a její výpočet odpovídá normě 0,15 % ze schodku, jde jen o přepočet, nikoliv o nově stanovenou normu. Pokud by k výpočtu využila údaje o výši schodku, přičemž by tato hodnota po přepočtu nepřevýšila normu 0,15 % z obratu, jednalo by se skutečně pouze o přepočet. Jestliže však stěžovatelka uvádí, že hodnota 0,56 % (resp. 0,60 %) z obratu odpovídá hodnotě 0,15 % ze schodku, pak nově určuje normu ze schodku, resp. ji nově zvyšuje na 0,56 % (resp. 0,60 %) z obratu. Nejde o „pouhý přepočet“. Její námitka je tudíž účelová a nemůže být důvodná.

[45] Stěžovatelka souhlasí s názorem krajského soudu, že nelze účtovat kompenzačním způsobem, tedy počítat rozdíl mezi manky a přebytky dohromady u různých druhů majetku. Tvrdí však, že tímto způsobem neúčtovala, jelikož účtuje manka proti nákladům a přebytky proti výnosům. Jak však upozornil již žalovaný v napadeném rozhodnutí i krajský soud, stěžovatelka zahrnuje do vypočteného schodku dohromady např. přebytky na pokladně i přebytky zboží, tedy směřuje různé druhy majetku. Své výpočty v průběhu správního a soudního řízení prakticky nezměnila, jen postupně měnila svou argumentaci a původně stanovenou normu. Takový postup však nelze akceptovat.

pokračování

[46] Stěžovatelka se dovolává dokumentu, který obsahuje odvětvový průzkum ztratiného v maloobchodě u třetího subjektu. V této souvislosti namítá, že žalovaný měl provést srovnání s jiným subjektem, aby mohl posoudit obvyklou výši ztratiného do normy. Tím však stěžovatelka pomíjí již shora uvedené skutečnosti, tedy že si sama určila ekonomicky zdůvodněnou míru ztratiného, kterou správce daně akceptoval. Nebylo tedy důvodu, aby prováděl porovnání s jinými subjekty. Je to totiž primárně správce daně, nikoliv stěžovatelka, kdo by měl tímto způsobem zpochybňovat stanovenou normu ztratiného. Již vůbec to nelze činit způsobem, jakým to provedla stěžovatelka – do normy účtovala nesprávně, přičemž se následně pokoušela prosadit původní nesprávně stanovenou výši nákladů tím, že popírala správnost stanovené normy, aniž by výši nově uplatňované normy náležitě ekonomicky zdůvodnila. S těmito námitkami proto nemůže uspět. V tomto kontextu je pak podružnou námitka, v níž stěžovatelka uvádí, že její výpočet obsahuje překlep.

c) Nezohlednění nerealizovaných kurzových rozdílů

[47] Také co se týče námitky nezohlednění nerealizovaných kurzových rozdílů, stěžovatelka v podstatě reprodukuje žalobní námitky s tím, že výtky, které původně směřovaly vůči rozhodnutí žalovaného, míří v kasační stížnosti proti napadenému rozsudku. Domnívá se, že by žalovaný i bez námitky, a následně na základě obecné námitky krajský soud (případně nyní Nejvyšší správní soud), měl prozkoumávat celou řadu blíže nespecifikovaných listin a v účetnictví stěžovatelky iniciativně dohledávat, zda do základu daně nezahrnula v návaznosti na přeceňování cizoměnových závazků a pohledávek nerealizované kurzové rozdíly. Stěžovatelka přitom tuto námitku nijak nespecifikovala a obecně konstatovala, že rozhodné skutečnosti plynou z blíže neoznačených dokladů v 6 pořadacích. Tímto způsobem však k plnění daňových povinností a následnému soudnímu přezkumu přistupovat nelze, jak správně tuto otázku posoudil krajský soud v bodech 93 až 111 třetího zrušujícího rozsudku. K tomu Nejvyšší správní soud dodává následující.

[48] Stěžovatelka nijak nekonkretizovala ani svou námitku, ani doklady, z nichž by měly rozhodné skutečnosti vyplývat. Není pak úkolem soudu, aby za žalobce (stěžovatelku) iniciativně procházel veškeré předložené důkazní prostředky a bez bližší žalobní argumentace jednotlivě vyvracel zcela obecné tvrzení o nezohlednění nerealizovaných kurzových rozdílů. To by bylo v rozporu s dispoziční zásadou, o kterou se řízení o žalobě opírá (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

[49] Pokud jde o judikaturu, podle které měl správce daně nerealizované kurzové rozdíly zohlednit a v případě nejasností byl povinen daňový subjekt vyzvat, aby konkretizoval částky, kterých se otázka nerealizovaných kurzových rozdílů týká, Nejvyšší správní soud tyto závěry vyslovil v souvislosti s transakcemi, které byly v daném případě určitým způsobem konkretizovány (např. šlo o platby za služby od konkrétního subjektu, které správce daně zpochybnil a daňovému subjektu se nepodařilo prokázat jejich uskutečnění). Stěžovatelka však žádné závazky, kterých by se měly nerealizované kurzové rozdíly týkat, neoznačila, ani žádným způsobem nepřiblížila, o jakou částku by měl žalovaný základ daně upravit. Navíc danou otázku poprvé nastolila v řízení o žalobě, o které krajský soud rozhodl prvním zrušujícím rozsudkem – již v něm přitom soud upozornil, že stěžovatelka svou námitku nijak nekonkretizovala. Přesto stěžovatelka v dalším odvolacím řízení danou

námitku vůbec neuplatnila a žádným způsobem ji nespécifikovala ani v následném soudním řízení. Měla tudíž dostatek příležitostí označit transakce či částky, které měl žalovaný zohlednit, což opakovaně neučinila a namísto toho se domáhá, aby za ni rozhodné skutečnosti dohledávaly soudy. Takový postup je však nepřijatelný.

[50] Nejvyšší správní soud dodává, že nikterak nezpochybňuje svůj rozsudek č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, podle kterého se nerealizované kurzové rozdíly nezahrnují do základu daně, jeho závěry však nelze aplikovat způsobem požadovaným stěžovatelkou.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[52] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. července 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu