



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Jany Kábrtové ve věci žalobkyně: **ZKS miltex, s.r.o.**, se sídlem Miletín, Lhotova 252, zast. společností: Ródl & Partners Vorlíčková Tax, s.r.o., se sídlem Praha 1, Staré Město, Platněřská 191/2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. ledna 2014, č.j. 1640/14/5000-14201-706012, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. ledna 2014, č.j. 1640/14/5000-14201-706012, se z r u š u j e a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 9.800 Kč do deseti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 29. 1. 2014, č.j. 1640/14/5000-14201-706012, žalovaný změnil rozhodnutí ze dne 29. 4. 2013, č.j. 728723/13/2705-24803-603968, vydané Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) tak, že ho doplnil o číslo účtu, na který je žalobkyně povinna vyměřenou daň včetně penále v celkové výši 538.272 Kč poukázat. V ostatním napadené rozhodnutí potvrdil.

V jeho úvodu, s odvoláním na zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, sdělil důvody vedoucí ke změně čísla bankovního účtu, na který bylo žalobkyni uloženo zaplatit doměřenou daň, popsal jednotlivé odvolací námitky žalobkyně a zaujal k nim stanoviska popsaná níže. Uvedl, že žalobkyni od roku 2001 vlastní německá společnost Zwickauer Kammgarn GmbH (dále jen „mateřská společnost“), se kterou tvoří koncern.

K namítaným procesním pochybením konstatoval, že žalobkyně byla v souladu s ust. § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění (dále jen „daňový řád“) seznámena s výsledkem kontrolního zjištění dne 21.12. 2011 (č.j. 428069/11/228540607681) a v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu jí byla poskytnuta lhůta 20 dnů na vyjádření k jeho obsahu. Žalobkyně reagovala dne 24. 1. 2012 a poprvé od zahájení daňové kontroly vyjádřila požadavek na zohlednění slevy na dani dle ust. § 35 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 73.260 Kč za zaměstnávání stanoveného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením. Svůj požadavek doložila až v odvolacím řízení a správce daně žádosti žalobkyně vyhověl tím, že původně vyměřenou daň snížil. Tím však nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, správce daně pouze vyhověl žádosti žalobkyně o uplatnění slevy na dani dle § 35 zákona o daních z příjmů.

Dále se žalovaný zabýval námitkou vztahující se k dodržení zákonné podmínky uvedené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Potvrdil, že mezi žalobkyní a správcem daně nebyl spor o tom, že aplikace citovaného ustanovení je důvodná. V posuzovaném zdaňovacím období probíhaly mezi žalobkyní a mateřskou společností transakce, na které se vztahuje podmínka, která stanoví, že ceny sjednané mezi spojenými osobami se nesmí lišit od cen sjednaných za stejných nebo obdobných podmínek mezi osobami nezávislými, nebo případný zjištěný rozdíl takto sjednaných cen musí dostatečně uspokojivě doložit. Svůj závěr opřel o závěry Nejvyššího správního soudu, vyjádřené v rozsudku 7 Afs 47/2013. Správce daně byl dle žalovaného zcela oprávněn, resp. povinen prověřit spravedlivé rozdělení tzv. „společného zisku“ mezi spojenými osobami, plynoucí z transakcí, které se mezi nimi uskutečnily. Ze spisového materiálu, jak dále žalovaný uvedl, vyplývá, že mezi spojenými osobami probíhaly úzce provázané obchodní transakce. Na jejich základě obě zúčastněné strany měly rozděleny jednotlivé funkce a úkoly.

V kontrolovaném období, tj. ve zdaňovacím období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 (dále jen „rok 2008“) probíhaly mezi žalobkyní a mateřskou společností úzce provázané obchodní transakce na základě smluv (Rámcové smlouvy o zušlechťovací práci ve mzdě ze dne 2. 7. 2001 a jejího dodatku ze dne 6. 7. 2005), a žalobkyně dosáhla záporný výsledek hospodaření před zdaněním, tj. ztráty ve výši -6.575.000 Kč. Vzhledem k tomu, že obchodní transakce probíhaly mezi spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, správce daně kontroloval, zda byly splněny podmínky citovaného ustanovení, tedy princip tržního odstupu (viz pokyn GFŘ D-6, Směrnice OECD a pokyn č. D-332). Bylo zjištěno, že žalobkyně je přádelnou česaných vlnařských přízí a zabývá se zušlechťováním prací ve mzdě. Veškerou její produkci prodává mateřská společnost. Ve smyslu odst. 2.108 a násl. Směrnice OECD měly být ceny kalkulovány na bázi transakční metody rozdělení zisku. Praktická aplikace této metody vedla u žalobkyně k nesprávnému rozdělení kombinovaných zisků/ztrát v její neprospěch. Za

kontrolované zdaňovací období byl u žalobkyně vyčíslen ukazatel ziskovosti profit margin (ziskové rozpětí) -10,31 % a správce daně zjistil, za použití databáze Amadeus, že se profit margin u žalobkyně nenachází ani na spodní hranici kvartilového rozpětí profit margin u nalezených srovnatelných společností (-2,46 % až + 4,38 %). Byla přezkoumána metoda rozdělení zisku deklarovaná žalobkyní a zjištěna celková výše kombinovaného hospodářského výsledku, tj. zisku/ztráty před zdaněním a přistoupeno na poměr 83:17. Poté správce daně vydal dodatečný platební výměr, v němž zvýšil základ daně o zjištěný rozdíl 3.236.000 Kč a po zohlednění slevy podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 78.120 Kč byla dodatečně vyměřena daň ve výši 601.440 a současně předepsáno penále. K opětovnému odvolání žalobkyně správce daně svoje závěry upravil tak, že daň z příjmů snížil na 533.610 Kč. Současně upravil i předpis penále.

Předmětem sporu je dle žalovaného stanovení základny pro rozdělení zisku/ztráty, resp. skutečnost, zda nerealizované kurzovní rozdíly, které ovlivňují základ daně žalobkyně v ČR, mají být do základny zahrnuty. Žalovaný přisvědčil, že řízenou transakcí je výroba a prodej přízí a proto do kombinovaných zisků vstupují pouze náklady a výnosy v souvislosti s výrobou a prodejem přízí. Důvodem vzniku kurzových ztrát ve výši 81 tis. EUR byl dle žalovaného sjednaný způsob financování činnosti žalobkyně formou půjčky od mateřské společnosti. Žalovaný ve shodě se správcem daně konstatoval, že úroky sjednané k této půjčce, resp. jejich neuhrazená část, představují závazky vůči mateřské společnosti, vyjádřené v cizí měně, které se přepočítávají v souladu s ust. § 24 odst. 6 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“), na českou korunu. Kurzovní rozdíly vznikající při tomto přepočtu jsou účetní jednotky povinny (v souladu s § 60 vyhl. č. 500/2002 Sb.) účtovat ve prospěch finančních výnosů, na vrub finančních nákladů. Předmětné nerealizované kurzovní ztráty dle žalovaného mají být a jsou jednoznačně zahrnuty do výsledku hospodaření, tedy vstupují do základu daně. Kurzový rozdíl je stejně reálným nákladem jako jiné položky zahrnované do výsledku hospodaření bez ohledu na okamžik zaplacení v souladu s principem časové a věcné souvislosti (§ 3 odst. 1 zákona o účetnictví a § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Žalovaný k tomuto problému ještě zdůraznil, že pokud byla vnitrostátní legislativou poskytnuta výhoda mateřské společnosti ve státě zdroje jejího příjmu (nedanit kurzové zisky), není důvod znásobit tuto její výhodu na úkor zisků, které měly být přisouzeny v řízené transakci žalobkyni, která tento kurzový rozdíl promítla do daňových nákladů. Nelze ani opominout, že hovoříme-li o konkrétní transakci, resp. kurzovém rozdílu z neuhrazené části půjčky, potom kurzový rozdíl k danému závazku vzniká pouze na straně žalobkyně. Jestliže byla půjčka poskytnuta v měně EUR a tuto poskytla německá společnost v měně, která je platná v dané zemi, potom nikdy nelze hovořit o možném vzniku kurzového rozdílu na straně věřitele.

Žalovaný neshledal uplatněné odvolací námitky důvodné a uvedl, že nevyšly najevo ani nezákonnosti žalobkyní neuplatněné, proto odvolání jako nedůvodné zamítl.

Žalobkyně podala u zdejšího soudu dne 14. 2. 2014 žalobu, kterou se domáhala přezkoumání zákonnosti shora citovaného rozhodnutí žalovaného a

doplnila ji podáním ze dne 31. 3. 2014, navrhla jeho zrušení a vrácení žalovanému k dalšímu řízení.

V podané žalobě namítala, že žalovaný, stejně jako správce daně, dospěl k nesprávnému závěru, když tvrdil, že žalobkyně při stanovení transferových cen porušila ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tímto se dopustil nesprávného posouzení skutkového stavu, chybně vyložil a aplikoval příslušné právní normy a v důsledku toho i nesprávně, v rozporu se zákonem, doměřil daň z příjmů právnických osob.

Pokud jde o skutkový stav projednávané věci žalobkyně jej popsala shodně jako žalovaný. Potvrdila, že provozuje podnik na výrobu česané příze a česané skané příze, v kontrolovaném zdaňovacím období svoji produkci dodávala výhradně mateřské společnosti, a to na základě Rámcové smlouvy o zušlechťovací práci ve mzdě ze dne 2.7.2001 a jejího dodatku ze dne 6.7.2005. Mateřská společnost pak zajišťovala odbyť její produkce. Vzhledem k tomu, že obě společnosti *de facto* vytváří společný podnik, kde jsou rozděleny jednotlivé funkce a úkoly, jsou transferové ceny mezi žalobkyní a její mateřskou společností kalkulovány na bázi metody PSM (profit split method, metoda rozdělení zisku/ztráty). To znamená, že obě zúčastněné společnosti obdrží část zisku jako výsledek této transakce, a to na základě toho, jak k jeho dosažení přispěly. Podíly obou společností na společném hospodářském výsledku předmětného zdaňovacího období byly určeny na základě rizikové a funkční analýzy ze dne 28. 2. 2008 (dále jen „riziková analýza“), která vycházela z aktuálních očekávání a odhadů managementu, založených na předpokládaném budoucím vývoji podniku, zejména s ohledem na náklady, výnosy, zásoby, stav zakázek, předpovědi dalšího vývoje, strategie a stanovení cílů. Podle rizikové analýzy zpracované pro rok 2008 byla rizika rozložena v poměru 87:13 ve prospěch mateřské společnosti. Vzhledem k tomu, že riziková analýza byla sestavena na začátku roku 2008, nereflektovala vývoj podmínek na textilním trhu v předmětném zdaňovacím období a nekalkulovala s nutností přesunu produkce do České republiky. Tuto skutečnost proto společnosti při konečném rozdělení zisku/ztráty koncernu zohlednily a upravily po skončení obchodního roku konečný poměr rozdělení zisku. Celková změna představovala 4 % ve prospěch žalobkyně a konečný poměr byl stanoven na 83:17, jednalo se tedy o nikterak významné odchýlení od původního plánu pro rok 2008.

Po popsání úpravě výsledného poměru byl sestaven společný hospodářský výsledek předmětného zdaňovacího období, z něhož byl vyloučen tzv. neutrální výsledek. Na straně mateřské společnosti se jednalo o příjmy z produkce elektřiny a z pronájmu střešních ploch, dále poskytnuté subvence a částky související s korekcí účetnictví jiných zdaňovacích období. Na straně žalobkyně byla vyloučena položka nerealizovaných kurzových rozdílů. Tato položka byla vyloučena pouze na straně žalobkyně, která o nerealizovaných kurzových rozdílech účtovala v souladu s českou účetní metodikou výsledkovým způsobem. Na straně mateřské společnosti nebyla obdobná úprava nutná, neboť v souladu s německou účetní metodikou se nerealizované kurzové rozdíly do výsledku hospodaření neúčtují. Výsledná základna byla mezi obě společnosti rozdělena v poměru 83:17.

Dle žalobkyně nerealizované kurzové rozdíly vznikají na základě přepočtení hodnoty zbývajících částí cizoměnového závazku zachyceného v účetnictví a

vyjádřeného v cizí měně na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným českou národní bankou ke konci rozvahového dne. Výsledný rozdíl pak představuje tzv. nerealizovaný kurzový rozdíl. Tento rozdíl není ničím jiným, než vyjádřením částky, o kolik méně či více českých korun by účetní jednotka musela k rozvahovému dni vynaložit na splacení tohoto závazku v cizí měně, pokud by došlo k tomuto dni k jeho splacení. Navozuje se tedy jakási fiktivní situace, která nemá odraz ve skutečnosti, neboť výše závazku zůstává v cizí měně nadále stejná a ke směně cizí měny za českou korunu nedošlo. Nerealizované kurzové rozdíly tedy nevyjadřují skutečnost, že v uplynulém účetním období byly vynaloženy vyšší či nižší korunové částky na splacení závazku, vyjadřují pouze změnu kurzu ve vztahu ke zbývajícím částem závazku, který účetní jednotka bude muset splatit v budoucnu.

Již z vymezení podstaty nerealizovaných kurzových rozdílů tedy vyplývá, že z hlediska metody rozdělení zisku/ztráty by bylo ekonomicky iracionální je zahrnout do hospodářského výsledku společného podniku ve sledovaném období. Simulují totiž stav, který v daném roce nenastal a možná nastane teprve v budoucnu (což závisí na dalším pohybu kurzu, který je ovšem nepředpověditelný).

Podle žalobkyně se žalovaný rovněž mýlí v tom, že s touto položkou kalkuloval i stanovený poměr pro rozdělení zisku/ztráty. Konkrétně riziko financování a riziko měnové byly oceněny s přihlédnutím k tomu, že v daném roce dojde u žalobkyně k úhradě splátek cizoměnové půjčky pouze v předem dohodnuté výši. Při ocenění tohoto rizika tedy nemohla být a ani nebyla brána v potaz zbývajícím část půjčky, která je splatná teprve v budoucnu a k níž se vznik nerealizovaných kurzových rozdílů vztahuje. Tvrdí-li žalovaný, že s touto položkou byl kalkulován i poměr pro rozdělení zisku/ztráty, podsouvá smluvním stranám svůj vlastní názor, který však vůbec neodpovídá jimi sjednaným východiskům rizikové analýzy.

Smyslem nerealizovaných kurzových rozdílů je dle žalobkyně vykázat stav závazku/pohledávky ke stanovenému dni. Jedná se o ocenění, přecenění stanovených položek. Naproti tomu společný hospodářský výsledek určený k rozdělení má zahrnovat pouze náklady a výnosy dosažené z řízené obchodní činnosti ve stanoveném období. Mezi zúčastněné subjekty má být objektivně rozdělen hospodářský výsledek, který společnými silami realizovaly ve sledovaném období, nikoliv aktuální hodnota společného podniku vykázaná ke konci sledovaného období. To ostatně potvrzuje čl. 2.124 směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „směrnice OECD“).

Z hlediska hospodářského výsledku celého koncernu, o jehož rozdělení jde, tedy nejsou tyto položky relevantní. Nejedná se totiž o reálný podnikový výnos nebo ztrátu dosaženou koncernem v daném zdaňovacím období z řízené transakce. I judikatura Nejvyššího správního soudu potvrzuje, že nerealizované kurzové rozdíly nemají základ v operativní činnosti podniku. K tomu žalobkyně citovala z rozsudku NSS ze dne 19. 4. 2012, č.j. 5 Afs 45/2011.

Podle žalobkyně zahrnutí položky nerealizovaných kurzových rozdílů do společného výsledku celého koncernu nadto nutně vede k prvku nesrovnatelnosti, protože podle německých účetních předpisů platných v předmětném zdaňovacím období se nerealizované kurzové rozdíly ve výsledku hospodaření na základě přísného uplatňování principu opatrnosti nevykazovaly. Je nelogické a věcně

ekonomicky nesprávné, aby tyto položky do společného zisku vstupovaly pouze na jedné straně. To by vedlo ke zjevné disproporci a především k deformaci společného výsledku hospodaření. K tomu citovala článek 2.125 směrnice OECD.

Za zcela zavádějící žalobkyně označila argument žalovaného, že mateřské společnosti nemohly vzniknout nerealizované kurzové rozdíly, protože je věřitelem dané eurové půjčky. Tato půjčka totiž není pochopitelně jediným cizoměnovým závazkem/pohledávkou, který při provozu společného podniku vznikl. Mateřská společnost totiž obchoduje s vyrobenými přízemi celosvětově a řada dlouhodobých obchodů je sjednána v zahraniční měně, zejména v amerických dolarech. Riziko vzniku nerealizovaných kurzových rozdílů je tedy na obou stranách, ovšem pouze žalovaný trvá na tom, aby byly tyto rozdíly zahrnuty do společného základu.

Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil písemně dne 1. 7. 2014. Uvedl, že dosavadní průběh řízení vylíčil v napadaném rozhodnutí. Zároveň konstatoval, že předmětem sporu je, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala při sjednávání cen v obchodních vztazích mezi žalobkyní a mateřskou společností dodržení principu tržního odstupu, a zda v souvislosti s tím položka nerealizovaných kurzových rozdílů vykázaných žalobkyní byla právem zahrnuta do základny pro rozdělení dosažených ztrát řízených transakcí na úrovni celého společného podniku.

Žalovaný zopakoval uplatněné žalobní námitky a zaujal k nim následující stanovisko.

Především plně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde podrobně a srozumitelně reagoval na všechny odvolací námitky. Přesto pokládal za nutné poukázat na to, že patřilo k jakési taktice žalobkyně reagovat na výzvy správce daně k vysvětlení postupu i různých nesrovnalostí jen selektivně. K tomu uvedl některé příklady. Zdůraznil, že žalobkyně nikdy dodržení principu tržního odstupu u převodních cen neprokázala.

Dále žalovaný uvedl, že důvodem doměření daňové povinnosti byly ceny sjednané v obchodním vztahu (v řízených transakcích) s mateřskou společností ve výši, která podle zjištění správce daně neodpovídala principu tržního odstupu zakotvenému v čl. 9 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, publikované ve vyhlášce ministra zahraničních věcí č. 18/1984 Sb., a ve vnitrostátní právní úpravě v § 23 odst. 7 ZDP, tj. principu ceny obvyklé. Podle zjištění správce daně však praktická aplikace této metody byla nesprávná, a to v rozdělení kombinovaných zisků/ztrát v neprospěch žalobkyně, a ve shodě s odůvodněním napadeného rozhodnutí podrobně tento názor rozvedl.

Uvedl, že správce daně přezkoumal metodu rozdělení zisku deklarovanou žalobkyní a po zvážení všech okolností (ve prospěch žalobkyně) nakonec respektoval tuto metodu kalkulace převodních cen a přistoupil i na vyšší poměr 17:83 (když žalobkyně argumentovala přesunem výroby speciálních přízí na žalobkyni a tím i zvýšením některých jeho rizik) pro rozdělení kombinovaných zisků/ztrát, avšak s tím, že pro výpočet kombinovaných zisků/ztrát k rozdělení vycházel ze součtu ztrát vykázaných mateřskou společností a žalobkyní jako „zisk/ztráta před zdaněním“,

kde zahrnul i částku nerealizovaných kursových ztrát žalobkyně ve výši 81 tis. EUR (2.181.330 Kč).

Za předmět sporu žalobkyně označila stanovení této základny pro rozdělení zisku/ztráty celého koncernu, resp. skutečnost, zda nerealizované kursové rozdíly, ovlivňující v ČR základ daně žalobkyně, mají být zahrnuty do této základny.

Řízenou transakcí je výroba a prodej přízí a proto do kombinovaných zisků vstupují pouze náklady a výnosy které mají souvislost s touto výrobou a prodejem. Po předložení důkazů proto správce daně částečně vyhověl odvoláním žalobkyně a zohlednil např. částky týkající se výroby elektrické energie a pronájmu střešních ploch, protože se řízených transakcí netýkají. U předmětných kursových ztrát byl však důvodem vzniku této částky „sjednaný“ způsob financování činností žalobkyně formou půjčky od mateřské společnosti. Úroky sjednané k této půjčce, resp. jejich neuhrazená část představují závazky vůči mateřské společnosti vyjádřené v cizí měně, které se přepočítávají v souladu s ustanovením § 24 odst. 6 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, na českou měnu kursem devizového trhu vyhlášeným ČNB ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka. Kursové rozdíly (kursové zisky nebo kursové ztráty) vznikající při tomto ocenění majetku a závazků jsou účetní jednotky povinny v souladu s § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, účtovat ve prospěch finančních výnosů nebo, jako je tomu v tomto případě kursových ztrát (81 tis. EUR) na vrub účtu finančních nákladů.

Tyto kursové ztráty nelze oddělit od závazku vzniklého z titulu sjednaných úroků, neboť v účetnictví reálně zvyšují hodnotu existujícího závazku. Kursový rozdíl je tedy v rámci systému účtování a daňového posuzování zvoleného odvolatelem stejně reálným nákladem jako jiné položky zahrnované do výsledku hospodaření bez ohledu na okamžik jejich zaplacení v souladu s principem časové a věcné souvislosti (viz s 3 odst. 1 zákona o účetnictví, s 23 odst. 1 ZDP). Předmětné kursové ztráty jednoznačně musí být (a jsou) zahrnuty do výsledku hospodaření. Pro stanovení základu daně se vychází z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví v souladu s § 23 odst. 2 a 10 zákona o daních z příjmů, který je dále upravován na základ daně v souladu s ustanoveními téhož zákona. To žalobkyně nepopírá, sama už v odvolání uvádí, že tyto nerealizované kursové ztráty vstupují do jeho základu daně. Zároveň však není žádný důvod, aby tyto náklady šly pouze k tíži žalobkyně.

Výsledek hospodaření žalobkyně je součástí kombinovaných zisků/ztrát koncernu (tj. obou společností). Jedná se o položku, se kterou musí být kalkulován i poměr pro rozdělení zisku/ztráty, neboť souvisí s rizikem mateřské společnosti při financování činnosti žalobkyně a v důsledku toho i s rizikem měnovým. Nemůže tedy jít pouze o promítnutí kursového vlivu do daňových nákladů žalobkyně. Veškerá produkce žalobkyně je prodávána výhradně mateřské společnosti. Je tedy zřejmé, že vynaložené náklady souvisí s touto ekonomickou činností žalobkyně. Jestliže v daném případě jsou posuzovány řízené transakce mezi sdruženými podniky, u nichž byla pro stanovení převodních cen použita transakční metoda rozdělení zisku/ztráty v poměru, v jakém k výsledku přispěly, tak nerealizované kursové rozdíly samozřejmě nemohou mít základ „v operativní činnosti“ podniku.

K žalobkyní tvrzené nesrovnatelnosti účetních metodik žalovaný uvedl, že je především nutno opakovaně uvést, že u mateřské společnosti (německé) v daném případě žádné nerealizované kursové rozdíly nevznikly (což neznamená, že jinde a jindy u ní nevznikají). Rovněž označil za nepravdivé tvrzení žalobkyně, že žalovaný vystavěl svou argumentaci „prakticky pouze na úvahách týkajících se samotného zdanění nerealizovaných kursových zisků“, i když zde souvislost se zdaněním nepochybně je. U žalobkyně jde o náklad, který u ní vchází do základu daně. Tento náklad by však neměla nést sama, proto se musí promítnout také do společné základny - celkové ztráty společného podniku (před rozdělením).

Žalovaný ze shora popsaných důvodů navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., když souhlas žalobkyně i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. O věci usoudil následovně.

Z obsahu správního spisu zjistil, že žalobkyni od roku 2001 vlastnění německá společnost Zwickauer Kammgarn GmbH, se kterou tvoří koncern. V kontrolovaném období, tj. za zdaňovací období roku 2008, probíhaly mezi žalobkyní a mateřskou společností na základě smluv úzce provázané obchodní transakce (tzv. kombinované transakce). V daňovém přiznání vycházela žalobkyně ze záporného výsledku hospodaření před zdaněním, tj. ze ztráty -6.574.757 Kč, a správce daně přiznanou daň akceptoval. Dne 8. 12. 2012 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu. Vzhledem k tomu, že obchodní transakce probíhaly mezi spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, o čemž nebylo mezi účastníky sporu, správce daně přezkoumal metodu rozdělení zisku deklarovanou žalobkyní a po zvážení všech okolností svědčících ve prospěch žalobkyně nakonec respektoval žalobkyní použitou kalkulaci převodních cen a přistoupil na vyšší poměr rozdělení zisku/ztrát v poměru 17:83. Pro výpočet kombinovaných zisků/ztrát k rozdělení ale vycházel ze součtu ztrát vykázaných mateřskou společností a žalobkyní jako „zisk/ztráta před zdaněním“, kde zahrnul i částku nerealizovaných kursových rozdílů žalobkyně ve výši 81 tis. EUR (2.181.330 Kč).

Dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 4. 2012, č.j. 26774/12/239970603968, pak doměřil správce daně žalobkyni daň vyšší o 601.440 Kč. K odvolání žalobkyně nejprve dne 25. 7. 2012, pod č.j. 39462/12/239970603968, snížil doměřenou daň na 533.610 Kč a následně rozhodnutím ze dne 29. 4. 2013, č.j. 728723/13/2705-24803-603968, takto sníženou daň opět snížil na částku 448.560 Kč, když v odvolacím řízení zohlednil žalobkyní dodatečně uplatněnou slevu na dani podle ust. § 35 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a upravil základnu o částky příjmů nesouvisejících s řízenými transakcemi, konkrétně z produkce elektřiny a z pronájmu střešních ploch.

Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným, jak vyplývá z obsahu žaloby, zůstala otázka, zda nerealizované kursové rozdíly mají být zahrnuty do základny pro rozdělení zisku/ztráty celého koncernu.

Krajský soud při posuzování této sporné otázky vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, zejména z jeho rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94. V něm Nejvyšší správní soud považoval „za nutné předeslat, že je třeba při posouzení věci vycházet z odlišnosti cílů účetnictví a cílů daní. Cílem účetnictví (účetního výkaznictví) je poskytovat informace pro účely kontroly a řízení, zatímco cílem daňového systému je kromě jiného (např. alokace zdrojů mezi veřejnou a soukromou potřebou, redistribuce důchodů prostřednictvím daní a transferových plateb, stabilizace ekonomiky, atd.) výběr daní. Finanční a daňové účetnictví nemůže být sjednoceno, neboť mají odlišné cíle, podléhají odlišným pravidlům a slouží odlišným účelům. Rámec IASB (International Accounting Standards Board) uvádí, že cílem účetního výkaznictví je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, které jsou užitečné pro široký okruh uživatelů, jež provádějí ekonomická rozhodnutí. Cílem obecného účetního výkaznictví je tedy poskytnout finanční informace o účetní jednotce, které jsou užitečné stávajícím a potencionálním investorům a ostatním věřitelům o poskytování zdrojů této jednotce, obecné účetní výkaznictví poskytuje informace o finanční pozici, tj. informace o zdrojích jednotky a o nárocích vůči ní. Finanční výkonnost jednotky odráží aktuální účetnictví (accrual accounting) – podle něho se dopady operací a jiných událostí a okolností odráží v ekonomických zdrojích a nárocích vůči účetní jednotce v období, kdy k nim dojde, i když k odpovídajícímu peněžnímu toku dojde v jiném období. Konkrétně to znamená, že výnosy a náklady se zaúčtují v jiném období, než v období, kdy k peněžním tokům dojde. Účetnictví samo o sobě pouze „papírově“ vylepší nebo zhorší finanční situaci, přitom zisky jsou fakticky pouze virtuální. Účetní předpisy však nestanoví, co je či není předmětem daně. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost“ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. Odlišné cíle daňového systému a účetního výkaznictví vyžadují, aby jednotlivá pravidla nebyla přespříliš ovlivněna požadavky druhého ze systémů.“

Nejvyšší správní soud dále mimo jiné konstatoval, že „V případě pouhého ocenění závazku (pohledávek) v cizí měně ke konci roku (k rozvahovému dni) stanoveným přepočtem kurzu ČNB nedochází k žádnému nakládání s majetkem, k žádnému toku finančních prostředků, ať již v české nebo cizí měně. Změna kurzu sama o sobě neznamená, že by stěžovatel dosáhl v předmětném zdaňovacím období příjmu v podobě úspory, tj. že by vynaložil menší množství korun na splacení závazku. Z ekonomického i právního hlediska nemá zdaňování kurzových rozdílů před okamžikem jejich vlastní realizace žádné opodstatnění, jedná se pouze o „příjem“ fiktivní. Nerealizované kurzové rozdíly vyjadřují tedy stav, který dosud nenastal, a je pouze simulován pro potřeby účetnictví, a to za účelem vykázání výše závazku v české měně; nelze zde proto hovořit o dosažení zisku nebo ztráty k rozvahovému dni, neboť k tomuto momentu nedochází k vlastní směně peněz, která jediná může vést k realizaci zisku, příp. ztráty. Ziskem může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění operace (splátky, na kterou bylo vynaloženo méně českých korun).

V souladu s účetními předpisy se de facto vyjadřuje pouze aktuální „tržní“ hodnota daného subjektu, jeho finanční situace v daný okamžik; nejedná se tudíž o nic jiného než o vyjádření hodnoty závazku, který trvá v určité měně k určitému datu.

Svou podstatou se tedy jedná spíše o určité vyjádření hodnoty majetku, nikoli však o reálný příjem nebo výnos, k jehož dosažení by daňový subjekt jakkoli přispěl vlastní činností, resp. nakládáním s majetkem (§ 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Zdrojem zdanění je tak u poplatníka fakticky jeho vlastní majetek, což se s koncepcí daně z příjmů neslučuje. Přírůstek (úbytek) hodnoty majetku je přitom zcela odvislý od skutečností na vůli daňového subjektu nezávislých a v čase proměnlivých, konkr. na aktuálním kurzu měny, resp. na politice státu. Přepočtem měny přitom dochází pouze k vyčíslení aktuální hodnoty stávajícího majetku (která může být následující den zcela jiná), nikoli však k jeho faktickému zvýšení.

O nakládání s majetkem se tak jedná vždy v případě úhrady (splátek) úvěru, tj. při faktickém transferu finančních prostředků, tj. části majetku daňového subjektu; v tomto okamžiku, vzniká-li zde v důsledku změny kurzu kurzový rozdíl, představuje tento výnos nebo ztrátu, neboť již v tomto okamžiku se hodnota závazku (tj. částka, kterou je povinen daňový subjekt zaplatit) snižuje nebo zvyšuje (zbývá zaplatit méně či naopak více). Tyto realizované kurzové rozdíly potom představují výnos (ztrátu), který zcela legitimně lze podřadit pod ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podle ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců. Podle odst. 2 cit. ustanovení se při stanovení základu daně vychází z výsledku hospodaření; v dalších odstavcích zákon stanoví další úpravy hospodářského výsledku pro účely stanovení základu daně; přitom kurzové rozdíly, ať již realizované nebo nerealizované na žádném místě zákon nezmiňuje a tuto kategorii v souvislosti s úpravami základu daně neupravuje; potom tedy nezbývá, než tuto položku podrobit testu ust. § 18 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136 (příst. na www.nssoud.cz), stran definice příjmu mimo jiné uvedl: „Pojem příjem je svým původem ekonomickým pojmem. Jak k tomu poznamenává odborná literatura (viz např. Tipke/Lang: Steuerrecht, 18. vyd., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, str. 227 a násl.), výklad objektu daně z příjmů, kterým je suma příjmů, se rozvíjel především za pomoci teorie zdrojů (Quellentheorie), teorie přístupu k čistému majetku (Reinvermögenszugangstheorie, net accretion theory) a teorie tržních příjmů (Markteinkommenstheorie). První z těchto teorií odvozuje pojem příjmu od toho, zda se jedná o stále plynoucí zdroje příjmů, tzn. definuje příjem jako celek věcných hodnot, které v určité časové periodě dostává jedinec jako výnosy z trvalých zdrojů k dispozici pro své životní potřeby a pro potřeby osob blízkých. Druhá zmiňovaná teorie vnímá příjem jako přístup k čistému majetku v hospodářství během určité periody. Konečně třetí teorie rozumí pod příjmy celek takových příjmů, získaných výdělečnou činností s vyhlídkou zisku.“ Dále se ve zmiňovaném rozsudku konstatuje: „Na základě výše uvedeného - a ve shodě s citovanými teoriemi - tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využité. V opačném případě se totiž jedná o navýšení

zdánlivé.“ Od uvedených závěrů nemá senát nyní ve věci rozhodující důvodu se odchýlit, přitom skutečnost, že ve výše uvedené věci byl posuzován příjem ve vztahu k fyzické osobě, je zcela nerozhodná, neboť závěr o požadavku reálnosti příjmu, nikoli o pouhou jeho „zdánlivost“ či „virtuálnost“, je beze zbytku platný i pro případ, kdy poplatníkem daně z příjmů je osoba právnická. K okamžiku vzniku zdanitelného příjmu viz např. též rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2012, č. j. 2 Afs 58/2011 - 67, příst. www.nssoud.cz).

V kontextu se závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku výše, lze uzavřít, že k obohacení – a tedy i k reálnému příjmu stěžovatele – dochází tehdy, když stěžovatel (u)hradí poskytnutý úvěr, kdy dojde k reálnému navýšení jeho majetku, resp. bude fakticky platit za úvěr v důsledku změny kurzu méně, resp. výše jeho závazku se sníží (viz výše).

Z ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů se podává, že při stanovení základu daně se vychází z hospodářského výsledku, nikoli že základem daně je hospodářský výsledek. Nelze proto určitý „příjem“ zdanit jen z důvodu, že je v hospodářském výsledku zaúčtován, aniž by se však svou podstatou z hlediska materiálního a ekonomického o příjem v zákoně o daních z příjmů vymezený, jednalo. Vycházel-li žalovaný a poté i městský soud toliko z aspektů účetních, postupovali zjevně nesprávně.

Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, mimo jiné konstatoval: „Je totiž věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě y se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce.“ Nepovažoval-li zákonodárce (ale ani sám správce daně) „nerealizovaný“ kurzový rozdíl z materiálního hlediska za příjem ve smyslu ust. § 18 zákona o daních z příjmů (neboť tak výslovně neuvedl), přitom citované ustanovení se od účinnosti zákona, tj. od roku 1993 obsahově nezměnilo, nelze pouhou změnou metody účtování v následujících obdobích dospět k závěru, že se o příjem z materiálního hlediska jedná.

Jak je již výše uvedeno, způsob účtování, v jehož důsledku jsou nerealizované kurzové rozdíly účetně zahrnuty do výnosů, nemůže mít automaticky za následek zdanění „příjmu“, který jím podle zákona o daních z příjmů svou povahou není, a dokonce za něj ani správcem daně od samého počátku účinnosti zákona o daních z příjmů (tj. od roku 1993) považován nebyl.“

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uzavřel, že „je třeba rozlišovat mezi „kurzovými rozdíly“ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kurzové rozdíly) a skutečnými „kurzovými zisky“, resp. ztrátami (realizované kurzové rozdíly). Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem (operativní činnosti podnikatelského subjektu), nemají žádný vliv a dopad na hospodářskou produktivitu, resp. výsledek hospodaření. Jedná se de facto pouze o virtuální zisky (nebo ztráty).“

Rovněž Nejvyšší správní soud poukázal na to, že je nutno při „posouzení věci vycházet z odlišnosti cílů účetnictví a cílů daní. Cílem účetnictví (účetního

výkaznictví) je poskytovat informace pro účely kontroly a řízení, zatímco cílem daňového systému je kromě jiného (např. alokace zdrojů mezi veřejnou a soukromou potřebou, redistribuce důchodů prostřednictvím daní a transferových plateb, stabilizace ekonomiky, atd.) výběr daní. Finanční a daňové účetnictví nemůže být sjednoceno, neboť mají odlišné cíle, podléhají odlišným pravidlům“.

Závěry shora citované, které zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č.j. 5 Afs 45/2011-94, převzal Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 1. 2013, č.j. 5 Afs 56/2012-37. Dospěl v něm k závěru, že „Lze tak uzavřít, že právní závěry, které Nejvyšší správní soud učinil ve svém rozsudku č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, nejsou nikterak překvapující a vybočující z dosavadní konstantní judikatury, vycházející z premisy, že předpokladem zdanění daní z příjmů je existence reálného příjmu; na tom nic nemění skutečnost, že výše uvedené případy byly skutkově odlišné. Závěry učiněné v uvedeném rozsudku rovněž nikterak nevedou k vyhnutí se zdanění kurzových rozdílů, ale pouze k určení časového okamžiku zdanění, a to do doby realizace kurzového rozdílu; daň lze vybrat pouze ze skutečně dosažených kurzových zisků a teprve v okamžiku jejich dosažení.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 1. 2013, č.j. 5 Afs 56/2012-37, považoval za nutné zdůraznit,“ že předpokladem pro to, aby se mohlo jednat o příjem podléhající zdanění, a priori je, že se jedná o předmět daně, resp. se musí jednat o takové plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozeno. Teprve poté lze, projde-li takový „příjem“ testem ust. § 3, resp. § 18 zákona o daních z příjmů, stanovit základ daně dle § 5, resp. § 23 zákona o daních z příjmů. Jinými slovy, pokud nelze v daném případě nerealizované kurzové rozdíly podřadit pod ust. § 18 zákona o daních z příjmů, který vymezuje předmět daně, nelze již dále zvažovat ani postup dle ust. § 23 a násl. zákona o daních z příjmů.“

Ze shora citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu, jak je vyslovil v rozsudcích ze dne 19. 4. 2012, č.j. 5 Afs 45/2011-94, a ze dne 25. 1. 2013, č.j. 5 Afs 56/2012-37, krajský soud vycházel, ztotožňuje se s nimi a v plném rozsahu na ně odkazuje. V nich přijaté jednoznačné stanovisku k pohledu na hodnocení nerealizovaných kurzovních rozdílů vedlo krajský soud ke zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného dle ust. § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude tímto názorem ve smyslu ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Dle něj 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. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a 1.000 Kč, a náhradě nákladů právní služby poskytnuté daňovým poradcem za 2 úkony po 3.100 Kč (převzetí zastoupení, sepsání žaloby včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300,- Kč (§ 9 odst. 4 písm. d/, § 11 odst. 1 písm. a), d), g) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 29. února 2016

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu