



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Jedličkové a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **CB&I s.r.o.**, se sídlem v Brně, Holandská 874/8, právně zast. JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou se sídlem v Brně, Pellicova 8a, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 31.10.2007, č.j. 17883/07-1200-702170, **se z r u š u j e** pro vady řízení a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19.400,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet jeho zástupkyně JUDr. Kristiny Škampové, advokátky se sídlem v Brně, Pellicova 8a.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobu ze dne 19.12.2007 se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného označeného ve výroku pod bodem I. tohoto rozsudku. Dále se žalobce domáhal přezkoumání předcházejícího prvostupňového správního rozhodnutí Finančního úřadu Brno III – dodatečného platebního výměru ze dne 8.1.2007, č.j. 2990/07/290511/7659, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004

ve výši 693.560,- Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného je mimo jiné uvedeno, že dne 8.12.2004 odsouhlasila valná hromada žalobce výplatu dividend ve výši 60% ze zisku 277.987.000,- Kč dosaženého v roce 2003 s termínem výplaty 15.12.2004. Žalobci z titulu výplaty těchto dividend vznikl závazek ve výši 166.792.200,- Kč, který zaúčtoval účetním zápisem MD 428/D 364. Ze zápisu z valné hromady ze dne 8.12.2004 i z vyjádření žalobce vyplývá, že předmětný závazek vznikl v českých korunách a v souladu s touto skutečností byl v účetnictví oceněn ve výši 166.792.200,- Kč. Předmětem sporu není, v jaké měně vznikl závazek, ale **sporné je posouzení daňových dopadů účtování o vyrovnání závazku, kdy na základě předchozích vyjádření žalobce došlo dne 15.12.2004 ke vzájemnému započtení předmětného závazku s pohledávkou vůči sesterské společnosti ABB Lummus Global BV, Hague, Nizozemí (dále jen „sesterská společnost“), vzniklou z titulu poskytnutí eurové půjčky v rámci trojzápočtu uskutečněného mezi žalobcem, mateřskou společností ABB Oil Gas Europe BV, Hague, Nizozemí, a sesterskou společností žalobce.** Za klíčový moment předmětného sporu lze označit posouzení účetních a daňových dopadů toho, že **vzájemný zápočet pohledávky a závazku byl proveden za použití jiného než účetního pevného kursu** (pro účely zápočtu byl sjednán kurs 30,635/EUR) za situace, kdy hodnota závazku z titulu dividend 166.792.200,- Kč odpovídala eurové pohledávce vůči sesterské společnosti ve výši 5.444.498,12 EUR a kdy žalobce tvrdí, že předmětný **závazek** vzniklý z titulu výplaty dividend **byl podle dohody přeměněn z Kč na EUR.** V dané věci šlo o vyrovnání následující pohledávky a následujícího závazku prostřednictvím vnitropodnikové banky vedené sesterskou společností: žalobce evidoval ve svém účetnictví ke dni zápočtu pohledávku za sesterskou společností z titulu poskytnuté půjčky ve výši 8.912.949,21 EUR. Část této pohledávky ve výši 5.444.498,12 EUR (vedené v účetnictví v hodnotě 169.269.446,55 Kč) byla předmětem výše uvedeného vzájemného trojzápočtu, zbývající část pohledávky ve výši 3.468.451,09 EUR byla dlužníkem splacena až v následujícím roce. Žalobce evidoval ve svém účetnictví ke dni zápočtu výše uvedený závazek vyjádřený v českých korunách z titulu výplaty podílu na zisku vůči mateřské společnosti ve výši 166.792.200,- Kč. Tento závazek žalobce na základě výše uvedeného zápočtu plně zanikl. Zaúčtování vzájemného započtení pohledávky a závazku bylo žalobcem provedeno takto: MD 364/D 563, 166.792.200,- Kč, MD 351/D 563 -169.269.446,55 Kč. Tímto způsobem žalobce zatížil náklady roku 2004 částkou 2.477.246,55 Kč, tj. rozdílem vzniklým mezi účetní hodnotou započtené eurové pohledávky ve výši 169.269.446,55 Kč a započteného závazku ve výši 166.792.200,- Kč. Správce daně 1. stupně posoudil uvedený náklad jako vzniklý v rámci provedení zápočtu z titulu zániku části eurové pohledávky vůči sesterské společnosti s odkazem na ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“). V odvolání žalobce uváděl, že jde o běžný kursový rozdíl, daňově účinný ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 posledně citovaného zákona. Z ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) ZDP vyplývá, že za daňový náklad nelze považovat jmenovitou hodnotu pohledávky (s výjimkami výslovně uvedenými v § 24 a § 10 ZDP). Žalobce v odvolání uvedl, že část pohledávky ve výši rovnající se závazku z podílu na zisku ve výši 5.444.498,12 EUR měla v účetnictví hodnotu 166.792.200,- Kč, a že částka 2.477.246,55 Kč představuje ztrátu způsobenou poklesem korunové hodnoty pohledávky v EUR z důvodu posílení kursu vůči EUR s tím, že podle názoru žalobce se jedná o běžný kursový rozdíl. Podstatné je však to, že ve skutečnosti v rámci uskutečněného zápočtu zúčtoval žalobce do nákladů část jmenovité hodnoty eurové pohledávky vůči sesterské společnosti a otázkou dalšího posouzení je, zda lze tento náklad klasifikovat jako náklad vzniklý v důsledku zúčtování části jmenovité hodnoty započtené pohledávky na vrub

výsledku hospodaření, kdy lze aplikovat ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) ZDP (jak věc posoudil správce daně 1. stupně), anebo zda lze tento náklad klasifikovat jako běžný kursový rozdíl, který lze pokládat za daňově účinný náklad ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ve vazbě na § 23 odst. 10 ZDP. Jde o otázku, zda v § 24 ZDP je obsažena pro daný případ výjimka vylučující možnou aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) ZDP. Jelikož v dané věci nelze využít výjimek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) ani v § 24 odst. 2 písm. s) ZDP, jde o to, zda z hlediska účetního vznikl či nevznikl v souvislosti se zápočtem předmětné eurové pohledávky vůči sesterské společnosti řádný kursový rozdíl. Za situace, kdy daňový předpis kursové rozdíly speciálně nevymezuje, je nutné pro tyto účely vycházet z pojmového aparátu převzatého z účetního předpisu. Kursový rozdíl tak lze podkládat za ryze účetní kategorii, která může vzniknout podle závazných účetních metod pouze u majetku a závazků vyjádřených v cizí měně za situace, kdy se historicky účetní kurs odlišuje od platného účetního kursu. Závaznost použití účetních metod (včetně metody oceňování a účtování kursových rozdílů) vyplývá z § 4 odst. 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZoÚ“), podle něhož jsou účetní jednotky povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek a účetní metody. Uvedené závazné účetní metody jsou v návaznosti na § 37b ZoÚ a § 36 odst. 1 ZoÚ podrobně vymezeny pro podnikatelské subjekty ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „VoÚ“) a v Českých účetních standardech pro podnikatele (dále jen „ČÚS“), které vydává Ministerstvo financí za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami podle ZoÚ. Obsahem standardů je popis účetních metod nebo postupy účtování, přičemž se vychází z následujících předpokladů. Obsah ČÚS nesmí být v rozporu s ustanoveními ZoÚ a ostatních právních předpisů, ani obcházet jejich účel a použití ČÚS účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle tohoto zákona. Podle § 4 odst. 15 ZoÚ jsou účetní jednotky povinny v příslušném účetním období použít účetní metody ve znění platném na jeho počátku s tím, že podle § 7 odst. 4 ZoÚ nesmí účetní jednotky změnit uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování. Proto nelze v jednom případě použít pro oceňování majetku a závazků vyjádřených v cizí měně jednu metodu oceňování a v dalším případě metodu jinou. Při posuzování toho, zda v daném případě vznikl či nevznikl podle závazných účetních metod řádný kursový rozdíl, je nutno vycházet z následujících ustanovení. Z § 24 odst. 6 ZoÚ vyplývá, že majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kursem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to a) ke dni uskutečnění účetního případu, nebo b) ke konci rozvahového dne nebo jiného okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, a to pouze majetek a závazky uvedené v § 4 odst. 6 ZoÚ. V případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu, lze k okamžiku ocenění použít kursu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány. Podle § 24 odst. 7 ZoÚ pro účely ocenění podle odst. 2 písm. a) může účetní jednotka použít pro přepočet cizí měny na českou měnu pevný kurs, kterým se rozumí kurs stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na základě kursu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou, používaný účetní jednotkou po předem stanovenou dobu. Zákon tak umožňuje použít pro ocenění majetku a závazků vyjádřených v cizí měně buď denní kurs devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou anebo pevný kurs, avšak neumožňuje použít v účetnictví současně jednou denní kurs ČNB a jindy pevný kurs (použití sjednaného kursu zákonná úprava nepředpokládá). Žalobce si pro dané období zvolil pro oceňování majetku a závazků vyjádřených v cizí měně pevný kurs, zákonná úprava neumožňuje použití žalobcem zvoleného kursu kombinovat s použitím sjednaného kursu, a to až na výjimku uvedenou v § 24 odst. 6 ZDP (v případě nákupu nebo prodeje cizí měny za

českou měnu lze k okamžiku ocenění použít kursu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány). Z ustanovení § 60 odst. 1 VoÚ vyplývá, že kursové rozdíly vznikající při ocenění majetku a závazků uvedených v § 4 odst. 6 zákona k okamžiku uskutečnění účetního případu ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů. Podle ČÚS 006 kursové rozdíly nevznikají při dohodě o změně zahraničních měn pro úhrady nebo inkasa bez pohybu peněžních prostředků s výjimkou změny na Kč (viz bod 2.3. ČÚS 006), avšak vznikají např. při postoupení a vzájemném započtení pohledávek (viz bod 2.2. ČÚS 006). Vždy však platí, že kursový rozdíl může vzniknout při započtení pohledávek a závazků, které jsou vyjádřeny v cizí měně pouze tehdy, pokud se historický účetní kurs použitý pro ocenění těchto rozvahových položek v účetnictví odlišuje od aktuálního účetního kursu používaného v účetnictví v den provedení zápočtu. V důsledku předmětného zápočtu kursový rozdíl z hlediska početního nemohl vzniknout, a to proto, že započtená eurová pohledávka vůči sesterské společnosti byla v účetnictví vedena v kursu 31,09 Kč/EUR, který odpovídal aktuálnímu pevnému kursu používanému v daném období v účetnictví. Započtená část této pohledávky ve výši 5.444.498,12 EUR tudíž byla v účetnictví řádně oceněna tímto kursem ve výši 169.269.446,55 Kč a z titulu jejího započtení nemohl vzniknout další kursový rozdíl. **Započtený závazek z titulu výplaty dividend vůči mateřské společnosti ve výši 166.792.200,- Kč vznikl v českých korunách a jelikož nebyl prokazatelně ke dni zápočtu vyjádřen v cizí měně, nemohl k němu taktéž vzniknout kursový rozdíl. Pokud tedy vznikl ze zápočtu této pohledávky a závazku rozdíl ve výši 2.477.246,55 Kč, který byl zaúčtován do nákladů, nelze na tento rozdíl pohlížet z hlediska účetního jako na kursový rozdíl.** V daném případě proto **nelze část jmenovité pohledávky zaúčtované z titulu provedeného zápočtu uznat za daňově účinný náklad podle § 25 odst. 1 písm. z) ZDP,** neboť v § 24 tohoto zákona není pro daný případ obsažena žádná výjimka. Žalobcem používaný systém účtování kursových rozdílů k majetku a závazkům vyjádřeným v cizí měně, kdy se provádí přepočet těchto rozvahových položek a účtuje se související kursový rozdíl při každé změně pevného kursu, není po formální stránce zcela běžný. Jak vyplývá ze shora uvedeného, § 24 odst. 6 ZoÚ stanovuje účetním jednotkám povinnost ocenit pohledávky a závazky vyjádřené v cizí měně aktuálním kursem ke dni uskutečnění účetního případu, nebo ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje. Pokud je potom v rámci ČÚS 006 stanoveno, že ke dni zápočtu vzniká kursový rozdíl, předpokládá se, že započtené cizoměnové pohledávky a závazky budou přeceněny aktuálním pevným kursem až ke dni zápočtu (nikoliv v průběhu účetního období). Z tohoto pohledu vznikl v účetnictví žalobce kursový rozdíl k započtené části eurové pohledávky vůči sesterské společnosti ve skutečnosti již před provedeným zápočtem, a to v rámci periodických přeceňování cizoměnových pohledávek a závazků prováděných vždy při změně pevného účetního kursu. Tyto průběžné kursové rozdíly nebyly kontrolou zpochybňovány a byly uznány jako položky ovlivňující základ daně. I proto není možné, aby při stanovení základu daně byl k jedné položce (předmětné eurové pohledávce) uznán jak průběžně účtovaný kursový rozdíl plynoucí ze změny pevného kursu, tak žalobcem účtovaný rozdíl ze zápočtu vyplývající z toho, že pro účely zápočtu byl dohodnut jiný než účetní pevný kurs. **K odvolací námitce žalobce, že se mateřská společnost, sesterská společnost a žalobce dohodli, že závazek z titulu výplaty dividend ve výši 166.792.200,- Kč bude převeden na EUR a dojde ke vzájemnému zápočtu tohoto závazku s částí eurové pohledávky za sesterskou společností, žalovaný uvedl, že taková dohoda o změně měny je možná, avšak v dané věci nebylo její uskutečnění žádným listinným důkazem prokázáno. Závazek z titulu výplaty dividend mateřské společnosti vznikl prokazatelně v českých korunách a případná změna zúčtovací měny tohoto závazku by představovala dvoustranný soukromoprávní akt, který by musel být schválen osobami oprávněnými jednat za obě společnosti před provedením**

zápočtu. Deklarace zápočtu ze dne 11.10.2006, na kterou žalobce v odvolání poukazoval, o změně nehovoří s tím, že veškeré ostatní listiny (zejména e-mailová korespondence) nebyly ověřeny osobami oprávněnými jednat za společnost, proto k nim pro tyto účely nelze přihlížet. Předmětný závazek vzniklý z titulu výplaty dividend není cizoměnový. Jestliže byl pro účely zápočtu sjednán konkrétní kurs, nelze toto ujednání pokládat za dohodu o změně měny předmětného závazku, ale za dohodu, na jejímž základě se započítává konkrétní výše eurové pohledávky s korunovým závazkem. Proto nemohl k takovému závazku vyjádřenému v českých korunách vzniknout v účetnictví řádný kursový rozdíl. Žalovaný nepolemizoval s názory žalobce uvedenými v odvolání, které se týkaly různých variant vzniku kursových rozdílů k předmětné pohledávce vůči sesterské společnosti (např. kursový rozdíl k eurové pohledávce k 31.12.2004 při neprovedení zápočtu nebo kursový rozdíl k eurové pohledávce při její úhradě), ani s názorem, že předmětný rozdíl nemůže být posouzen podle § 25 odst. 1 písm. e) ZDP jako součást podílů na zisku. Naprosto jiný závěr by byl v odvolacím řízení ale přijat, pokud by se prokázalo, že součástí zápočtu byl skutečně cizoměnový závazek (toto by však muselo být zřejmé ještě před provedením zápočtu) anebo pokud by v účetnictví žalobce byl používán denní kurs vyhlášený ČNB (nikoliv pevný kurs). Vzhledem k žalobcem používané metodě přepočtu cizí měny na české koruny a k tomu, že pohledávka a závazek byly před provedením zápočtu v účetnictví oceněny z hlediska účetního ve správné hodnotě, je nutno vyvodit, že z titulu provedení předmětného zápočtu řádný kursový rozdíl nevznikl. Do nákladů byla účtována v rámci zápočtu část hodnoty pohledávky, přičemž na tento případ se vztahuje úprava v ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) ZDP, podle níž tento vzniklý náklad nelze uplatnit jako daňově účinný.

V podané žalobě vyličil žalobce podstatný průběh daňového řízení předcházejícího vydání žalobou napadených rozhodnutí a v rámci žalobních námitek uvedl, že **názor žalovaného v odůvodnění jeho rozhodnutí, že z důkazů, které byly správcem daně předloženy, nebylo možno prokázat, že došlo též k dohodě o přepočtu závazku z titulu výplaty dividend z Kč na EUR je novotou, která nebyla uvedena ve zprávě o kontrole, ani nebyla namítána v průběhu daňové kontroly a žalobce se nemohl tomuto tvrzení bránit dalšími důkazy a tvrzeními. Správce daně nevyzval žalobce k odstranění pochybností a k doplnění důkazů, že k dohodě převedení závazku z Kč na EUR skutečně došlo. Žalobce byl přesvědčen, že tuto okolnost prokázal prohlášením ze dne 11.10.2006, které bylo učiněno jediným akcionářem, tedy mateřskou společností, a bylo správcem daně doručeno 18.10.2006 a e-mailovou korespondencí mezi zaměstnanci obou společností. Je logické, že pokud by k dohodě o přeměně měny nedošlo, nemohlo by také být rozhodnuto o vyplacení částky v měně euro. O tom správce daně 1. stupně nepochyboval. Pokud se jedná o korespondenci k důkazu předloženou, pak se jedná o korespondenci mezi výkonnými pracovníky, kteří byli k takovým úkonům z hlediska své pracovní náplně oprávněni a nelze požadovat, aby rozhodnutí činěná v souvislosti se zápočtem a účtováním závazků a pohledávek činily výlučně statutární orgány. Z e-mailové korespondence mezi P. K., finančním ředitelem žalobce, a C. B., pracovníci sesterské společnosti v Holandsku, která vykonává práce i pro mateřskou společnost, jenž je společností holdingovou a nemá vlastní zaměstnance a do jejíž náplně náleží odpovědnost za platební styk, vyplývá, že k dohodě kursového přepočtu Kč na EUR dne 16.12. došlo. Podle ustanovení § 20 odst. 2 občanského zákoníku za právnickou osobu mohou činit právní úkony i jiní, její pracovníci nebo členové, pokud je to stanoveno ve vnitřních předpisech právnické osoby, nebo je to vzhledem k jejich pracovnímu zařazení obvyklé. I kdyby osoby, které činily úkony v souvislosti se zápočtem a zaúčtováním zápočtu pohledávek překročily své oprávnění, pak by vznikala práva a povinnosti právnické osobě, neboť žádná ze stran nepochybovala o tom, že tyto osoby jsou k takovým úkonům oprávněny. Žalovaný odůvodnil své rozhodnutí skutkovým zjištěním,**

kteřé nebylo provedeno správcem daně 1. stupně a tím odňal žalobci možnost navrhnout další důkazy a bránit se v odvolacím řízení a porušil tak zásadu dvouinstančnosti rozhodovacího procesu. Již to je důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, resp. k doplnění dokazování o tom, že k dohodě o přeměně kursu pohledávky před zápočtem skutečně došlo. Tímto postupem správce daně porušil ustanovení § 31 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Správce daně měl v případě pochybností vyzvat žalobce k prokázání skutečností, o kterých měl pochybnosti. Dále došlo k porušení ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu, podle něhož při správě daně jednají správci daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení a odst. 2, podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty. Podstatou napadené transakce je, že dříve existující pohledávka v EUR z titulu půjčky byla uhrazena zápočtem s následně vzniklým závazkem v Kč z titulu výplaty podílu na zisku. Kursový rozdíl vznikl v momentě úhrady pohledávky započtením v objektivně stanoveném kursu. Zde je třeba poukázat na čl. 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Nizozemským královstvím (138/1974 Sb.), kdy toto ustanovení vyžaduje použití cen obvyklých u spřízněných osob, což bylo v tomto případě ze strany žalobce respektováno. Úhrada cizoměnové pohledávky i kursový rozdíl z toho plynoucí vznikly současně dne 16.12.2004. Správce daně se snažil oddělit stanovení směnného kursu, což je nutnou podmínkou úhrady zápočtem od vlastní úhrady. Věcně nemůže jít o samostatný úkon, neboť bez souvislosti se současnou úhradou by byl dopad takového úkonu jistě následně eliminován dalším účetním případem, kdy by vznikla povinnost účtovat o kursovém rozdílu, a to buď rozvahovým dnem nebo pozdější úhradou pohledávky. Kursový rozdíl vznikl při úhradě pohledávky z titulu půjčky v EUR za sesterskou společnost dne 16.12.2004, kdy byla pohledávka uhrazena zápočtem se závazkem z titulu výplaty podílu na zisku. Účtování o kursových rozdílech je upraveno účetními předpisy. Kursové rozdíly vznikají vždy při úhradě závazků či pohledávky v cizí měně. V případě zápočtu závazku a pohledávky byl uhrazen jak závazek v Kč, tak i pohledávka v EUR. V souladu s ustanovením § 23 odst. 2 a 10 ZDP se při stanovení základu daně vychází z účetnictví. Překlasifikace kursového rozdílu zachyceného v účetnictví na blíže neidentifikovaný odpis či odpuštění části pohledávky správce daně tvrdí, ničím jej však nedokazuje, pouze se snaží ignorovat přímou souvislost s úhradou pohledávky v EUR a vytrhnout zúčtování kursového rozdílu z kontextu úhrady pohledávky. Pokud by tak tomu mělo být, pak by bylo účetnictví nesprávné a správce daně by musel v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu existenci takových skutečností prokázat. Takové důkazy však správce daně neprovedl. Účetnictví žalobce za rok 2004 bylo auditováno nezávislým auditorem s výrokem „bez výhrad“, součástí auditu v souladu se zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., v platném znění a platnými auditorskými směrnici vydanými Komorou auditorů ČR, bylo i ověření správnosti vykázání kursových rozdílů. Dále je třeba odkázat na metodický pokyn MF ČR D300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, který v komentáři k § 23 v bodu 3 uvádí, že veškeré kursové rozdíly zúčtované v souladu s účetními předpisy jsou daňově uznatelné. Pokyn je sice pozdějšího data, v této oblasti však nedošlo od roku 2004 k žádným změnám právní úpravy, je s podivem, že správce daně se necítí být vázán právním názorem MF ČR.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na odůvodnění jeho žalobou napadeného rozhodnutí a nadto uvedl, že jelikož započítaná pohledávka žalobce vůči

sesterské společnosti měla před provedením zápočtu vyšší hodnotu, než započítaný korunový závazek, byla do účetních nákladů de facto v důsledku zápočtu promítnuta část hodnoty pohledávky ve výši 2.477.246,55 Kč. Jelikož obecně platí, že hodnota pohledávky nepředstavuje daňově účinný náklad ve smyslu ust. § 25 odst. 1 písm. z) ZDP, bylo možné prakticky uvedený náklad uznat za daňový ve vazbě na § 24 odst. 1 tohoto zákona pouze v případě, že by se prokazatelně jednalo o běžný kursový rozdíl, v dané věci jde o posouzení toho, k jaké započítané hodnotě by takový rozdíl měl vzniknout. Pokud v této souvislosti žalovaný přihlížel k jedné ze základních zásad vedení účetnictví, kterou je zásada stálosti použitých metod a pokud žalobce používal v účetnictví pro ocenění cizoměnových hodnot metodu pevného kursu (§ 24 odst. 7 ZoÚ), nezbývalo mu než konstatovat, že tento kursový rozdíl ve vazbě na § 24 odst. 7 citovaného zákona, § 60 VoÚ a ČÚS 006, nemohl vzniknout jak k cizoměnové pohledávce vůči sesterské společnosti, která byla před provedením zápočtu v účetnictví oceněna ve „správném“ pevném kursu, který byl v daném případě používán v účetnictví také pro jiné účetní případy, tak také k závazku vzniklému z titulu výplaty dividend, který byl veden v Kč, a tudíž k němu rovněž nemohl kursový rozdíl vzniknout. Předmět sporu se omezuje pouze na jedinou skutečnost, a to je otázka toho, v jaké měně vznikl a byl evidován závazek z titulu výplaty dividend a dále to, jak z pohledu účetního a daňového posoudit dopady dohody o trojzápočtu, na základě níž došlo k zápočtu pohledávky a závazku, které byly v účetnictví evidovány v nestejných hodnotách. Zde žalovaný zaujal ve shodě s prvostupňovým správcem daně stanovisko, že závazek vznikl a byl evidován v českých korunách, a proto k němu nemohl vzniknout kursový rozdíl. Je tedy patrné, že žalobcem uplatněná námitka spočívající v tvrzení novoty v odůvodnění rozhodnutí žalovaného neobstojí. Posouzení závazku z titulu dividend jako korunového závazku nelze považovat ze strany žalovaného jako žádnou novost, k níž neměl možnost se žalobce vyjádřit. Je to patrné i ze zprávy o výsledku daňové kontroly vydané prvostupňovým správcem daně; žalobce stvrdil podpisem, že byl řádně s výsledky daňové kontroly seznámen, nevzněl žádné námitky ani návrhy. Zcela konkrétně lze žalobcem uplatněnou „novost“ vyvrátit odkazem na uvedenou zprávu o kontrole, jak vyplývá např. z těchto pasáží: Na straně 13 správce daně shrnuje, že „z výše uvedeného vyplývá, že závazek vůči mateřské společnosti ... ve výši 166.792.200,- Kč byl v plné výši vyrovnán z části pohledávky vůči sesterské společnosti ... z titulu poskytnuté půjčky ve výši 5.444.498,12 EUR“. Správce daně vždy důsledně odlišuje měnu, ve které vznikl závazek a pohledávka. Dále pak správce daně na str. 14 popisuje, „že „kursové rozdíly vznikají v průběhu účetního období k okamžiku uskutečnění účetního případu při ocenění majetku a závazků vyjádřených v cizí měně“. Z toho vyplývá, že správce daně vychází v rámci svého hodnocení z toho, že kursový rozdíl může vzniknout pouze v důsledku cizoměnových hodnot. Pokud by dospěl k závěru, že závazek z titulu výplaty dividend byl vyjádřen v cizí měně, nemohl by k doměření přistoupit. Na str. 15 pak správce daně popisuje, proč nemohl vzniknout kursový rozdíl k pohledávce vůči sesterské společnosti, ačkoliv tato pohledávka byla vedena v EUR. Výše uvedené pak správce daně jednoznačně shrnuje ve 2. a 4. odstavci na str. 15, kde uvádí „je-li před provedeným zápočtem cizoměnová pohledávka oceněna kursem používaným k danému datu v účetnictví, pak rozdíl mezi hodnotou započítaného závazku, který je vyjádřen v českých korunách, a účetní hodnotou započítané pohledávky, představuje rozdíl ze započtení (nejedná se o kursový rozdíl)“. Dále se pak ve zprávě uvádí (4. odst. na str. 15): „společnost účtovala o vzniku kursové ztráty k úhradě závazku, který nebyl vyjádřen v cizí měně ...“. Veškeré ostatní pasáže ve zprávě (poslední věta na str. 15 a str. 16) týkající se předmětného závazku z titulu dividend nejsou výpovědí o tom, jak věc posuzuje správce daně, ale o tom, jak by věc posuzoval za jiných okolností. Tento závěr vyplývá z použitého podmiňovacího způsobu a z formulace textu. Správce daně vždy ve zprávě předpokládá, že předmětný závazek je korunový a jedině, v čem odvolací orgán s prvostupňovým správcem daně nesouhlasil byla možnost aplikace § 25 odst.

1 písm. e) ZDP (což také výslovně uvedl v odůvodnění rozhodnutí). Správce daně v průběhu daňové kontroly v souladu s ustanovením § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu spolupracoval s žalobcem, který poté průběžně podával písemná vysvětlení (viz příložený spisový materiál). Celý předmět sporu se odvíjel od výlučně účetního a daňového posouzení nesporných smluvních záležitostí, kdy žalovaný ve shodě se správcem daně 1. stupně nepokládal předmětný závazek vzniklý z titulu výplaty dividend za cizoměnový. Žalovaný nespochybňuje, že pro účely zápočtu byl sjednán konkrétní kurs, avšak neposuzuje toto ujednání jako dohodu o změně měny daného závazku, ale jako dohodu na základě které se započítává konkrétní výše eurové pohledávky s korunovým závazkem. Z tohoto důvodu mělo v daném případě pro žalobce uplatnění metody pevného kursu ten dopad, že z trojzápočtu nevznikl v účetnictví řádný kursový rozdíl. Žalovaný posoudil důkazní prostředky v souladu s ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu a usoudil, že právě s ohledem na předmět sporu skýtají dostatečnou oporu pro závěr o daňové povinnosti žalobce a svou hodnotící úvahu dostatečně a jednoznačně v odůvodnění rozhodnutí uvedl. Postup žalovaného je ovládán zásadou vyjádřenou v ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu. V daném případě je zcela evidentní, že žalovaný jako odvolací orgán nepřehodnotil důkazní prostředky, na jejichž základě by dovedl jiný právní názor, než ten, který byl prezentován prvostupňovým správcem daně. Pouze v takovém případě, tedy pro případ odlišného právního posouzení, by bylo možno přisvědčit žalobci v tvrzení o porušení dvojinstančnosti rozhodovacího procesu, spočívající ve skutečnosti, že žalobci nebyla dána možnost proti takovému novému právnímu posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

V doplňující replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že souhlasí s žalovaným, že předmět sporu tkví v tom, že správce daně i žalovaný tvrdí nesprávně, že závazek z titulu dividend byl evidován v Kč, a proto k němu nemohl vzniknout kursový rozdíl; ten vznikl při úhradě pohledávky v EUR, která byla současně zápočtem uhrazena. Předmět sporu není v tom, v jaké měně vznikl a byl evidován závazek z titulu výplaty dividend, ten byl samozřejmě v Kč, ale sporné je, že se žalovaný snaží zpochybnit vznik kursového rozdílu při úhradě cizoměnové pohledávky zápočtem s korunovým závazkem tak, že v prvním stupni tvrdí, že při úhradě korunového závazku nemůže vzniknout kursový rozdíl, ten také ostatně úhradou závazku nevznikl, vznikl úhradou pohledávky. Dále se snaží dovozovat, že jde o neidentifikovatelný rozdíl vzniklý z přepočtu závazku na cizí měnu (str. 15 poslední odstavec a str. 16 zprávy o kontrole). Ve druhém stupni pak dochází mimo jiné k tomu, že se jedná o jakési **neidentifikovatelné zaúčtování části pohledávky do nákladů** (str. 3 rozhodnutí o odvolání). V tom je třeba vidět **novost argumentace žalovaného**. Jde o jednoduchý účetní případ, kdy je cizoměnová pohledávka uhrazena v jiném kursu, než v jakém byla zachycena v účetnictví, vzniklý rozdíl pak nemůže být ničím jiným než kursovým rozdílem. Žalovaný se snaží svoji argumentací zamlžit podstatu problému, tomu částečně pomáhá jednoduchost účetního zachycení, ze kterého se pak snaží dovozovat svoje konstrukce. V případě zápočtu byla úhrada závazku i pohledávky jedním účetním případem, který se týkal tří účtů. V účetnictví se zachytil zánik korunového závazku z titulu výplaty dividend, zánik eurové pohledávky, která byla v účetnictví zachycena v Kč v pevném kursu a potom rozdíl vzniklý použitím aktuálního kursu pro účely zápočtu nemůže být nic jiného než kursový rozdíl, který musí být zachycen v nákladech nebo výnosech a je součástí výsledku hospodaření i základu daně. V účetnictví byl tento případ zaúčtován správně a věrně a poctivě zachytil předmětný účetní případ, účetnictví bylo řádně auditováno nezávislým auditorem a správce daně jej relevantním způsobem nespochybnil.

Obsahem připojených správních spisů jsou mimo jiné prvostupňové i druhostupňové rozhodnutí správních orgánů, dále Zpráva o výsledku daňové kontroly, interní korespondence žalobce, a také odvolání žalobce.

V rámci jednání nařízeného na den 12.1.2010 setrvali účastníci řízení na svých dosavadních procesních stanoviscích.

Ve věci byl Krajským soudem v Brně vydán rozsudek dne 12.1.2010, č.j. 29 Ca 226/2007-42, kterým byla žaloba zamítnuta. Následným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2011, č.j. 1 Afs 58/2010-74, bylo předchozí rozhodnutí krajského soudu zrušeno podle § 110 odst. 1 s.ř.s. a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení a novému rozhodnutí. Ve zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu byl vysloven níže shrnutý závazný právní názor (§ 110 odst. 4 s.ř.s.).

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným (s odkazem na své rozsudky ze dne 4.12.2003, č.j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 8.4.2004, č.j. 4 Azs 27/2004-74, a ze dne 14.7.2005, č.j. 2 Afs 24/2005-44), a proto jej zrušil.

Žalobce v žalobě pod body VI. a VII. vytýkal žalovanému „nesprávné hodnocení důkazů, nesprávné posouzení věci a vady řízení, neboť žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že nebylo možno prokázat, že došlo k dohodě o přepočtu závazku z titulu výplaty dividend z Kč a Euro. To je však dle žalobce novota, která nebyla uvedena ve zprávě o kontrole a v průběhu daňové kontroly nebyla vůbec namítána, proto neměl žalobce vůbec možnost se tomuto závěru bránit dalšími důkazy a tvrzeními. Správce daně nevyzval žalobce k odstranění pochybností a k doplnění důkazů, že k dohodě o převedení závazku z Kč na Euro skutečně došlo, žalobce tak byl přesvědčen, že tuto skutečnost prokázal prohlášením ze dne 11. 10. 2006 a korespondencí výkonných pracovníků.“ Žalobce touto námitkou evidentně činil výtoku v tom směru, že to byl až žalovaný, kdo se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání prvně zabýval otázkou, zda žalobce unesl důkazní břemeno pro své tvrzení, že ke dni zápočtu došlo k dohodě o změně měny započítávaného závazku z titulu výplaty dividend a vyslovil závěr, že listiny předložené žalobcem tuto skutečnost neprokázaly.

Krajský soud však podle Nejvyššího správního soudu zcela pominul podstatu výše uvedené žalobní námitky. Rozhodnutí krajského soudu proto bylo v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a muselo být zrušeno.

Žalobce dále v žalobě pod bodem VIII. argumentoval mimo jiné tím, že „kursový rozdíl vznikl v momentě úhrady pohledávky započtením v objektivně stanoveném kursu. Poukázal na to, že se řídil ustanovením čl. 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Nizozemským královstvím, kdy toto ustanovení vyžaduje použití cen obvyklých u spřízněných osob. Správce daně se podle něj snaží oddělit stanovení směnného kursu, což je nutnou podmínkou úhrady zápočtem, od vlastní úhrady. Věcně nemůže jít o samostatný úkon, neboť bez souvislosti se současnou úhradou by byl dopad takového úkonu stejně následně eliminován dalším účetním případem, kdy by vznikla povinnost účtovat o kursovém rozdílu, a to buď rozvahovým dnem nebo pozdější úhradou pohledávky.“

Ani touto námitkou se krajský soud nezabýval, proto Nejvyšší správní soud uznal kasační námitku za důvodnou a rozhodnutí krajského soudu vyhodnotil i v tomto směru za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud dospěl dále k závěru, že zbývající kasační námitky nebylo možné současně zcela vypořádat, neboť pokud nebyla krajským soudem najisto postavena otázka důvodnosti žalobní námitky, týkající se zkrácení žalobcových práv při prokazování tvrzení o existenci dohody o změně měny závazku z titulu výplaty dividend, nemohlo být jasno ani o samotném základu věci, z něž by bylo třeba usuzovat na možnost existence kursového rozdílu.

Vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v jeho zrušovacím rozsudku přezkoumal Krajský soud v Brně opětovně žalobou napadená rozhodnutí správních orgánů, jakož i řízení předcházející jejich vydání, a to v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 71 odst. 1 a § 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání, za podmínek vyplývajících z ust. § 76 odst. 1 s.ř.s., a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V dané věci je spor mezi účastníky řízení především o tom, zda žalobce správně zařadil ztrátu ve výši 2 477 246,55 Kč vzniklou jako rozdíl částek 169.269.446,55 Kč a 166.792.200,- Kč (rozdíl eurové pohledávky v Kč a závazku žalobce vyplatit dividendy ve výši 166.792.200,- Kč - podrobnosti uvedeny shora zejména v rámci rekapitulace odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného) jako tzv. daňově uznatelný výdaj coby běžný kursový rozdíl ve smyslu ust. § 24 odst. 1 a § 23 odst. 10 ZDP či zda postup žalobce nebyl správný, neboť se jedná o náklad vzniklý v důsledku zaúčtování části jmenovité hodnoty započtené pohledávky ve smyslu ust. § 25 odst. 1 písm. z) ZDP.

Podle ust. § 24 odst. 1 věta první ZDP výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Podle ust. § 25 odst. 1 písm. z) ZDP za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména jmenovitou hodnotu pohledávky nebo pořizovací cenu postoupené pohledávky s výjimkou uvedenou v § 24 a § 10.

Krajský soud se v intencích zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu nejprve zabýval jím vytčenou vadou, tedy podstatou žalobních námitek (bod VI.-VIII žaloby) podle něj v předchozím řízení opomenutých.

Z hlediska zákonnosti a zásad spravedlivého procesu je třeba žalovanému vytknout, že odůvodnil své rozhodnutí skutkovými zjištěními či závěry, která neučinil prvostupňový správce daně, a odňal tak žalobci možnost navrhopvat další důkazy a bránit se v plném rozsahu proti konkrétním prvostupňovým závěrům v odvolacím řízení, čímž porušil zásadu dvojinstančnosti správního řízení.

Soud zjistil, že ze zprávy o daňové kontrole projednané dne 15.12.2006 (podklad a nedílná součást dodatečného platebního výměru) nevyplývá zásadní úvaha o uzavřené dohodě o přepočtu závazku z titulu výplaty dividend z českých korun na Euro. Správce daně se zaměřil pouze na rozdíl vzniklý ze započtení, který vyhodnotil jako nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. z) ZDP s tím, že nedošlo ke vzniku kursových rozdílů. Přitom posouzení existence a konkrétního obsahu takové dohody o změně měny mohlo být v dané věci klíčové pro posouzení možného vzniku řádného kursového rozdílu a eventuálně daňově uznatelného nákladu (§ 24 odst. 1 ZDP). Z obsahu správních spisů je zřejmé, že správce daně nevyzval žalobce ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu (ani v rámci daňové kontroly dle § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu) k odstranění pochybností a doplnění důkazů, že k takové dohodě o

převedení korunového závazku na závazek v Euro skutečně došlo. Žalobce tak nebyl dále aktivní a neměl důvod se bránit dalšími tvrzeními ani důkazy, neboť měl za to, že uvedenou okolnost prokázal jednak prohlášením ze dne 11.10.2006, učiněným jediným akcionářem – mateřskou společností, které bylo správci daně doručeno dne 18.10.2006, a jednak interní e-mailovou korespondencí mezi zaměstnanci obou společností. Pokud však měl správce daně pochybnosti o věrohodnosti předložených důkazů či o skutečnostech jimi dokládáných, měl žalobce rádně vyzvat k odstranění takových pochybností. To však neučinil a ve věci rozhodl (vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci zvýšil základ daně z příjmů právnických osob za r. 2004, a také daňovou povinnost), aniž by byl zjištěn úplný a pravdivý skutkový stav věci. Pokud pak bylo až v odůvodnění rozhodnutí žalovaného uvedeno, že z důkazů předložených správci daně nebylo možno prokázat, že došlo k dohodě o přepočtu závazku z titulu výplaty dividend z Kč na Euro, když jinak taková dohoda o změně měn je podle žalovaného možná (viz. odůvodnění rozhodnutí žalovaného), pak šlo jednoznačně o „novotu“, která nebyla uváděna v průběhu daňové kontroly ani v průběhu dokazování, které již bylo ukončeno, a tato nebyla uvedena ani ve zprávě o daňové kontrole.

V dané věci byly uplatněny „novoty“, tedy okolnosti nově tvrzené žalovaným až v jeho napadeném rozhodnutí, přičemž proti překvalifikaci účetního případu žalovaným již neměl daňový subjekt možnost se bránit jinak než žalobou. Došlo tedy k porušení dvojinstančnosti správního řízení. Přitom správce daně dospěl k názoru, že je-li před provedeným zápočtem cizoměnová pohledávka oceněna kursem používaným k danému datu v účetnictví, pak rozdíl mezi hodnotou započítaného závazku, který je vyjádřen v českých korunách, a účetní hodnotou započítané pohledávky, představuje rozdíl vzniklý ze započtení, přičemž se nejedná o rozdíl kursový. Podle správce daně předmětný závazek vznikl a byl evidován v Kč, proto k němu nemohl vzniknout kursový rozdíl. Správce daně v této souvislosti nesprávně zjistil skutkový stav, nezabýval se možným vznikem kursového rozdílu při úhradě cizoměnové pohledávky v EUR, která měla být současně uhrazena zápočtem, tvrdil pouze evidenci závazku z titulu výplaty dividend v Kč.

Pokud jde o důkaz korespondencí mezi zaměstnanci, pak vzhledem k ust. § 31 odst. 4 daňového řádu lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, pokud nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Teprve provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z těchto důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Správce daně tak v daňovém řízení posuzuje v mezích daňového řádu věrohodnost jednotlivých důkazů a následně rozhoduje o jejich osvědčení jako důkazu. Korespondence mezi zaměstnanci byla tedy legitimním návrhem důkazu žalobce s ohledem na § 31 odst. 4 daňového řádu. V důkazním řízení pak měla být správcem daně posouzena její věrohodnost, popř. další atributy, včetně případného osvědčení jako důkazu s tím, že také mělo být posouzeno oprávnění zaměstnanců k úkonům, které měla korespondence osvědčovat. Dle § 2 odst. 3 daňového řádu hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý jednotlivě a i ve vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (zásada volného hodnocení důkazů). Hodnocení důkazů musí odpovídat zjištěným skutečnostem a zásadám logiky.

V případě posuzování oprávnění výkonných pracovníků k takovým úkonům, jako mělo být uzavření dohody o převedení závazku z Kč na Euro dne 16.12.2004, která měla být předmětem zaměstnanecké korespondence předkládané k důkazu, bylo třeba vycházet z jejich pracovní náplně s odkazem mimo jiné i na ust. § 20 odst. 2 občanského zákoníku, podle něhož mohou za právnickou osobu činit právní úkony i jiní její pracovníci nebo členové, pokud je to stanoveno ve vnitřních předpisech této právnické osoby nebo obvyklé vzhledem k jejich

pracovnímu zařazení. Není tedy třeba požadovat, aby obdobné úkony, jako např. rozhodování o zápočtech a účtování o závazcích a pohledávkách, činily výlučně statutární orgány právnické osoby. Naopak k tomu jsou obvykle do čela jednotlivých agend právnických osob přijímáni např. výkonní finanční ředitelé apod. Navíc i v případě překročení oprávnění zaměstnanců právnické osoby při úkonech ohledně zápočtu a zaúčtování celé transakce, by vznikala práva a povinnosti této právnické osobě, neboť nikdo ze stran předmětného právního úkonu nepochyboval o oprávnění předmětných osob k těmto úkonům.

Ze shora uvedeného vyplývá, že správce daně porušil ust. § 31 odst. 2 daňového řádu, když nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Dle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu měl žalobce vyzvat k prokázání skutečností, o kterých měl pochybnosti, a k doplnění důkazů k prokázání tvrzení žalobce (že došlo k dohodě o změně měny závazku a o přepočtu kursu). Neučinil tak a rozhodl na základě neúplně, resp. nesprávně zjištěného skutkového stavu, který vyžadoval doplnění dokazování. Správce daně tak nepostupoval v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy a nedbal na zachování zájmů daňového subjektu (§ 2 odst. 1 daňového řádu). Porušil i ust. § 2 odst. 2 daňového řádu, když nepostupoval v úzké součinnosti s žalobcem.

Ve smyslu ust. § 23 odst. 2 písm. a) a odst. 10 ZDP se při stanovení základu daně vychází z účetnictví vedeného podle ZoÚ. Pokud tedy žalobce v účetnictví účtoval o kursovém rozdílu vzniklém ze vzájemného zápočtu závazku v Kč a pohledávky v EUR (kursové rozdíly vznikají při úhradě závazku či pohledávky v cizí měně), pak překlasifikaci kursového rozdílu zachyceného v účetnictví žalobce na jakousi zbylou či odpuštěnou část pohledávky a nesprávnost takového účetnictví, resp. existenci takových skutečností, musí prokázat správce daně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Dochází totiž k přesunu důkazního břemene na správce daně, které jinak leží na daňovém subjektu (povinnost daňového subjektu prokázat správnost uplatněného sporného nákladu vyplývá z § 24 odst. 1 ZDP, podle něhož se výdaje odečtou od základu daně ve výši prokázané poplatníkem). Takové důkazy ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu však správce daně neprovedl. Správce daně tak neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem (dle posledně cit. ust.). Během daňové kontroly, ale ani v průběhu celého daňového řízení (včetně odvolacího), správce daně nezpochybnil účetnictví žalobce a jeho průkaznost nevyvrátil. Obecně pak platí, že pokud daňový subjekt správně zaúčtuje účetní operaci, z níž vznikne daňový náklad, správce daně nemůže bez zpochybnění účetnictví jako celku účinně zpochybňovat daňovou povahu takového nákladu.

Postup žalobce v tomto účetním případě byl sice méně obvyklý, nikoliv však zákonem zakázaný (ZDP či účetními předpisy), sledoval tak úsporu nákladů a maximalizaci příjmů, přitom se o zisk „nedělil“ ani s peněžními ústavy, jak uváděl. Správce daně tvrdil, že rozdíl mezi hodnotou započítané pohledávky a závazku je rozdílem ze započtení a nikoliv kursovým rozdílem, a připouštěl pouze evidenci závazku v Kč (z titulu výplaty dividend). Popíral vznik a zúčtování kursového rozdílu v souvislosti s úhradou cizoměnové pohledávky v EUR (započtení). Nepřipouštěl souvislost mezi evidencí závazku v Kč (z titulu výplaty dividend) a dohodou o trojzápočtu, včetně posouzení jejich daňového a účetního dopadu. Správce daně se nezabýval ani tím, že mateřské společnosti nebylo možno uhradit podíl na zisku v české měně. Naopak podle žalobce šlo o jednoduchý účetní případ, kdy byla cizoměnová pohledávka uhrazena v jiném kursu, než v jakém byla zachycena v účetnictví, a takto vzniklý rozdíl je právě kursovým rozdílem.

S ohledem na výše uvedené je v dalším řízení žádoucí doplnit dokazování především o tom, zda k dohodě o přeměně kursu pohledávky před zápočtem s jiným závazkem skutečně došlo.

Teprve v případě, že soud námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí nepřisvědčí, mohl by zkoumat další námitky, které směřují do právního posouzení věci samé, neboť pouze v případě přezkoumatelného rozhodnutí je zpravidla možno hodnotit i jeho zákonnost. K tomu však v dané věci nedošlo, neboť soud shledal nepřezkoumatelnost napadených správních rozhodnutí pro nedostatek skutkových důvodů. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je totiž vadou tak závažnou, že se jí musí soud zabývat ex officio, tedy i tehdy, pokud by to žalobce nenamítal.

Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl (např. v rozsudku ze dne 20.12.2005, č.j. 2 Azs 433/2004-71), že krajský soud je povinen zrušit správní rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost nad rámec uplatněných žalobních bodů, i když tato není v žalobě namítána (viz. rozhodnutí ze dne 12.12.2003, č.j. 2 Ads 33/2003-78, publikováno ve Sb. NSS pod č. 523/2005, a ze dne 9.6.2004, č.j. 5 A 157/2002-35, publikováno ve Sb. NSS pod č. 359/2004; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Krajský soud je povinen k nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. přihlédnout z úřední povinnosti a správní rozhodnutí zrušit bez ohledu na to je-li v žalobě tato vada namítána či nikoliv.

V případě nedostatku skutkových důvodů jde o vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody a tyto důvody jsou např. opřeny o skutečnosti v řízení nezjišťované, zjištěné v rozporu se zákonem a nebo ani není zřejmé, zda byly důkazy v řízení vůbec provedeny. Případně není zřejmé, proč není důvodná právní argumentace účastníka řízení a proč jsou jeho námitky považovány za liché, mylné či vyvrácené. Přitom jeho argumentaci nelze jen pro nesprávnost odmítnout, nýbrž musí být také uvedeno, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.

Za této situace (nepřezkoumatelnost spr. rozhodnutí) se soud nemohl zabývat dalšími věcnými žalobními námitkami a tyto nemohl ani zcela vypořádat, s ohledem na potřebu doplnění dokazování a doplnění skutkových zjištění učiněných správními orgány, vzhledem k prokazování existence dohody o změně měny závazku z titulu výplaty dividend, čímž by bylo možno na jisto postavit samotný základ věci a existenci kursového rozdílu.

K žalobnímu odkazu na nerespektování metodického pokynu ministerstva financí D-300 žalovaným soud uvádí, že se sice nejedná o všeobecně závazný právní předpis, kterým by byl žalovaný se povinen řídit, nýbrž pouze o metodiku upřesňující a sjednocující výklad obecně závazného právního předpisu státní správou, avšak není možné jej aplikovat nebo na něj odkazovat dle libovůle, tedy někdy podle něj postupovat a jindy nikoliv, byť by šlo o shodné případy, jednalo by se tak o nerovný přístup k daňovým subjektům a porušování zaběhlé správní praxe, což je nepřijatelné.

Soud v písemném vyhotovení rozsudku dále zohlednil změnu názvu a sídla žalobce v roce 2012, jejichž správnost ověřil v obchodním rejstříku.

Krajský soud v Brně postupoval podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a v důsledku zjištěných vad řízení zrušil rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů

ve smyslu ust. § 76 dost. 1 písm. a) s.ř.s. V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušovacím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.) a soudem vytčené vady napraví.

Výrok o náhradě nákladů soudního řízení před Krajským soudem v Brně i před Nejvyšším správním soudem v rámci řízení o kasační stížnosti vychází z ust. § 60 odst. 1 a § 110 odst. 3 s.ř.s., podle něhož má právo na náhradu nákladů řízení důvodně vynaložených plně úspěšný účastník proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v dalším rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobce byl ve věci plně úspěšný (soud zrušil napadené správní rozhodnutí), soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť současně neshledal existenci jakýchkoliv důvodů vedoucích k jejich částečnému nepřiznání. Žalobci přiznaná náhrada nákladů řízení sestává ze zaplacených soudních poplatků ve výši 2.000,- Kč za podanou žalobu a 3.000,- Kč za podanou kasační stížnost, dále z odměny za právní zastoupení advokátem, a to za pět úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení k podání žaloby, sepis a podání žaloby, účast u jednání soudu, převzetí a příprava zastoupení k podání kasační stížnosti, sepis a podání kasační stížnosti) po 2.100,- Kč podle § 6 odst. 1, § 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“), tedy celkem ve výši 10.500,- Kč za pět úkonů právní služby, a dále z náhrady za pět režijních paušálů (ke každému úkonu právní služby) po 300,- Kč podle ust. § 13 odst. 1 a 3 AT, tedy celkem 1.500,- Kč za pět režijních paušálů. K náhradě za úkony právní služby a k režijním paušálům byla připočtena daň z přidané hodnoty ve výši 2.400,- Kč (20%), neboť právní zástupkyně žalobce doložila, že je plátcem DPH. Celková výše náhrady nákladů řízení, kterou je povinen žalovaný žalobci uhradit, tak činí 19.400,- Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí 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.

V Brně dne 31.5.2012

JUDr. Jana Jedličková, v.r.
předsedkyně senátu