



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ZKS miltex s.r.o.**, se sídlem Lhotova 252, Miletín, zastoupen Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 3. 2019, č. j. 31 Af 67/2016 - 62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce provozuje podnik zabývající se výrobou česané příze, přičemž od roku 2001 je jeho jediným společníkem německá společnost Zwickauer Kammgarn GmbH (dále jen „mateřská společnost“), s níž tvoří koncern. Ve zdaňovacím období roku 2008 byla výhradním odběratelem žalobce mateřská společnost, která následně zajišťovala prodej produktů.

[2] Dne 8. 12. 2010 zahájil k tomu pověřený Finanční úřad v Hradci Králové u žalobce daňovou kontrolu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a k dani z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce roku 2008, přičemž se zaměřil především na to, zda žalobce v uvedeném zdaňovacím období při nastavení cen v obchodním vztahu s mateřskou společností dodržel princip tržního odstupu zakotvený v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Transferové ceny mezi žalobcem a mateřskou společností byly kalkulovány na základě metody rozdělení zisku/ztráty (tzv. *profit split method*). Podstatou této metody je u členů koncernu sečtení veškerých jejich nákladů a výnosů, které jsou spojeny

s posuzovanou transakcí (tj. stanovení výpočtové základny), a následné rozdělení výsledné částky mezi zúčastněné subjekty v poměru, v jakém přispěly k jejímu dosažení. Poměr pro rozdělení výpočtové základny se určí na základě funkční a rizikové analýzy. V posuzovaném případě byla dosažená ztráta ve výši -6 574 757 Kč rozdělena mezi mateřskou společnost a žalobce v poměru 83:17 (původní poměr 87:13 stanovený na základě funkční a rizikové analýzy ze dne 28. 2. 2008 byl následně korigován na základě organizačních změn na straně žalobce a změn tržního prostředí).

[3] Správce daně sice akceptoval zvolenou metodu stanovení transferových cen i stanovený poměr rozdělení hospodářského výsledku transakce, měl však výhrady vůči aplikaci dané metody na posuzovaný případ. Po provedení nové kalkulace, jak byla vyjádřena Finančním úřadem v Hradci Králové ve zprávě o daňové kontrole, tedy místně příslušný správce daně, Finanční úřad v Hořicích, vydal dodatečný platební výměr ze dne 18. 4. 2012, č. j. 26774/12/239970603968, jímž žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 601 440 Kč a stanovil penále ve výši 120 288 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, kterému správce daně v rámci autoremedury zčásti vyhověl a rozhodnutím ze dne 25. 7. 2012, č. j. 39462/12/239970603968, snížil doměřenou daň na částku 533 610 Kč a penále na částku 106 722 Kč. I proti tomuto rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání, kterému správce daně (jímž se v mezidobí stal Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Hořicích) opět zčásti vyhověl a rozhodnutím ze dne 29. 4. 2013, č. j. 728723/13/2705-24803-603968, snížil doměřenou daň na částku 448 560 Kč a penále na částku 89 712 Kč. Mezi účastníky řízení zůstalo v této fázi řízení sporné již pouze to, zda je na místě zahrnout do výpočtové základny pro rozdělení zisku/ztráty koncernu rovněž nerealizovanou kurzovou ztrátu žalobce. Na základě odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 1. 2014, č. j. 1640/14/5000-14201-706012, změnil posledně uvedené rozhodnutí správce daně tak, že do výroku doplnil číslo účtu, na který byl žalobce povinen doměřenou daň, včetně penále, poukázat, ve zbytku však odvoláním napadené rozhodnutí zůstalo beze změny.

[4] Žalobce následně napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, které Krajský soud v Hradci Králové vyhověl a rozsudkem ze dne 29. 2. 2016, č. j. 31 Af 17/2014 - 89, žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V uvedeném rozsudku krajský soud obsáhle citoval rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, publ. pod č. 2626/2012 Sb. NSS, a ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 56/2012 - 37 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), a konstatoval, že v nich vyslovené závěry ohledně hodnocení nerealizovaných kurzových rozdílů ho vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému.

[5] Žalovaný následně novým odvolacím rozhodnutím ze dne 20. 10. 2016, č. j. 45014/16/5200-11431-706012, změnil rozhodnutí správce daně tak, že zvýšil doměřenou daň na částku 526 260 Kč a stanovil penále ve výši 105 252 Kč. V tomto rozhodnutí žalovaný rekapituloval průběh řízení a odůvodnění rozsudku krajského soudu (pozn.: žalovaný patrně přehlédl, že valná část odůvodnění rozsudku je jedinou dlouhou citací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, proto mylně přisuzoval odkazy na další judikaturu přímo krajskému soudu) a následně konstatoval, že vázán právním názorem krajského soudu přistoupil opětovně ke stanovení

pokračování

základu daně. Z výpočtové základny pro rozdělení zisku/ztráty koncernu přitom vyloučil kurzové ztráty žalobce. Žalovaný s odkazem na již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, dále konstatoval, že jelikož nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, resp. daňově účinný výdaj, není na místě je zahrnout do základu daně.

[6] Žalobce podal proti uvedenému rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobce, podle něhož nerealizovaná kurzová ztráta měla být vyloučena ze základny pro rozdělení zisku/ztráty koncernu, do základu daně však měla být zahrnuta. Žalovaný dle krajského soudu postupoval v souladu s právním názorem vysloveným v rozsudku krajského soudu ze dne 29. 2. 2016, č. j. 31 Af 17/2014 - 89, v němž se soud sice primárně vyjadřoval k tomu, zda má být nerealizovaná kurzová ztráta zahrnuta do základny pro rozdělení zisku/ztráty koncernu, nutným důsledkem vysloveného právního názoru však je, že nerealizovaná kurzová ztráta musela být vyloučena i ze základu daně žalobce. Krajský soud následně konstatoval, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, jehož klíčové pasáže citoval, jednoznačně vyplývá, že žalovaný nemohl v posuzovaném případě zohlednit nerealizovanou kurzovou ztrátu jako daňový náklad. Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku vyjadřoval obecně k nerealizovaným kurzovým rozdílům, neobstojí tedy ani argumentace žalobce, podle něhož judikatura Nejvyššího správního soudu dosud neřešila otázku daňové účinnosti nerealizovaných kurzových ztrát. K námitce, podle níž byl žalobce zkrácen na právu být seznámen se skutečnými důvody rozhodnutí, krajský soud uvedl, že jak z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí, tak ze sdělení žalovaného ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31702/16/5200-11431-70601, jímž byl žalobce dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), seznámen před vydáním odvolacího rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a vyzván k vyjádření v rámci odvolacího řízení, muselo být žalobci zřejmé, že žalovaný neuznal nerealizovanou kurzovou ztrátu jako daňově účinný náklad a z jakých důvodů tak učinil. K argumentaci žalobce existencí ustálené praxe na straně finanční správy a stanoviskem Generálního finančního ředitelství k rozsudkům 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, z něhož vyplývalo, že orgány finanční správy nehodlají danou judikaturu v jiných věcech respektovat, krajský soud uvedl, že v posuzované věci byl žalovaný vázán k respektování této judikatury rozsudkem krajského soudu ze dne 29. 2. 2016, č. j. 31 Af 17/2014 - 89. Na uvedeném nic nemění ani skutečnost, že zmiňované rozsudky byly vydány až několik let po uplynutí zdaňovacího období, k němuž se váže posuzovaná věc; sám Nejvyšší správní soud příslušné závěry přijal ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2004, 2005 a 2006. Krajský soud tedy uzavřel, že k jistému zásahu do právní jistoty daňových subjektů dochází pokaždé, když judikatura dospěje k závěru, který nějakým způsobem narušuje dosavadní správní praxi orgánů finanční správy, to však samo o sobě neznamená, že by závěry takové judikatury mohly být aplikovány pouze do budoucna.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (stěžovatel) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, v níž namítá jeho nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, tedy kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Stěžovatel nejprve krátce shrnul důvody, pro něž považuje závěry krajského soudu za nesprávné. Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že rozsudky 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, aplikoval na posuzovanou věc bez ohledu na časový a věcný kontext, v němž tyto rozsudky vznikaly. Uvádí, že se tyto rozsudky výslovně zabývají problematikou nerealizovaných kurzových zisků, nikoliv ztrát, jako je tomu v posuzované věci. Jsou přitom aplikovány zpětně k tíži stěžovatele, kterému nebylo umožněno snížit základ daně o nerealizovanou kurzovou ztrátu, přestože v předcházejících i následujících zdaňovacích obdobích zahrnoval do základu daně nerealizované kurzové zisky; takový postup je dle stěžovatele selektivní a účelový. Stěžovatel obdobně jako v žalobě poukazuje na skutečnost, že mu z dostupných legislativních pramenů i vyjádření orgánů finanční správy vzniklo legitimní očekávání, že nerealizované kurzové rozdíly je třeba od roku 2002 zahrnout do základu daně, jednal tedy v dobré víře; v této souvislosti opět odkazuje na informaci Generálního finančního ředitelství č. j. 45965/13/7001-11001-806324. Stěžovatel rovněž zopakoval, že se o skutečnosti, že žalovaný nepřihlédl k nerealizované kurzové ztrátě, dozvěděl až z vyjádření k žalobě podaného v posuzované věci, což krajský soud údajně bez dalšího akceptoval.

[9] Stěžovatel opět podrobně popsal způsob, jakým má být v posuzovaném případě za použití metody rozdělení zisku/ztráty stanoven základ daně. Daný postup rozdělil stěžovatel do čtyř kroků: 1) stanovení celkového hospodářského výsledku řízené transakce – jedná se u všech účastníků transakce o součet veškerých jejich nákladů a výnosů, které s danou transakcí souvisí; 2) rozdělení celkového hospodářského výsledku řízené transakce očištěného o nesouvisející náklady a výnosy mezi zúčastněné subjekty ve stanoveném poměru; 3) připočtení výsledné částky připadající na konkrétní zúčastněný subjekt k jeho dalším nákladům a výnosům, které byly dosaženy z jiných než řízených transakcí; 4) vypočtení základu daně a daně podle vnitrostátních předpisů.

[10] Stěžovatel poukazuje na to, že se krajský soud v rozsudku ze dne 29. 2. 2016, č. j. 31 Af 17/2014 - 89, zabýval zohledněním nerealizovaných kurzových rozdílů v prvním kroku popsaného postupu, kdy byly tyto položky dle jeho názoru vyloučeny nikoliv s ohledem na závěry rozsudků 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, nýbrž proto, že nesouvisely s řízenou transakcí. Argumentace obsažená v prvním rozsudku krajského soudu vycházející z uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu tedy podle stěžovatele nijak nesouvisí s třetím krokem popsaného postupu.

[11] Stěžovatel poukazuje na to, že rozsudky 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, se vztahovaly ke zdaňovacím obdobím let 2004 až 2007, kdy české obchodní společnosti hojně využívaly financování v eurech, z čehož jim vlivem směnného kurzu CZK/EUR vznikaly výrazné nerealizované kurzové výnosy. Dané rozsudky byly vedeny snahou tyto výnosy nezdaňovat a dle stěžovatele jsou

pokračování

tedy poplatné své době a tehdejší ekonomické situaci. Navíc se věnovaly otázce nerealizovaných kurzových zisků.

[12] Stěžovatel s odkazem na systematiku § 23 a § 18 zákona o daních z příjmů, kterou podrobně popisuje, uvádí, že nerealizované kurzové rozdíly byly dle relevantní právní úpravy součástí základu daně, a to již na základě § 23 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů, neboť jsou součástí výsledku hospodaření. Stěžovatel v tomto kontextu tvrdí, že existuje celá řada účetních operací, které vstupují do základu daně, přestože se nejedná o faktické zvýšení či snížení majetku daňového subjektu, zmiňuje konkrétně opravné položky k pohledávkám a přecenění derivátů ke konci roku.

[13] Stěžovatel dále rozsáhle popisuje vývoj relevantní právní úpravy a s odkazem na důvodové zprávy k jednotlivým citovaným předpisům uvádí, že zákon o daních z příjmů již od počátku předpokládá, že se u poplatníků, kteří vedou účetnictví, při stanovení základu daně vychází v první řadě z výsledku hospodaření, který je následně modifikován o zákonem stanovené položky. Nerealizované kurzové rozdíly nejsou v tomto ohledu v zákoně zmíněny, je tedy třeba vyjít z předpokladu, že jsou součástí základu daně. Tento přístup přijaly od počátku rovněž orgány finanční správy.

[14] Na uvedenou argumentaci stěžovatel navazuje tím, že odkazuje na princip ochrany legitimního očekávání a dobré víry. Zejména uvádí, že mu byla popsána správní praxe známa a postupoval v souladu s ní, když v jednotlivých letech odpovídajícím způsobem zvyšoval, či naopak snižoval základ daně o nerealizované kurzové rozdíly, závěry následně vydaných rozsudků Nejvyššího správního soudu 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, tedy nelze na posuzovanou věc uplatnit. V této souvislosti stěžovatel cituje četnou judikaturu Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu týkající se ochrany právní jistoty v případech, kdy došlo ke změně správní praxe.

[15] Stěžovatel má za to, že aplikace rozsudků Nejvyššího správního soudu 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, vede k jeho nespravedlivému znevýhodnění, neboť zatímco nerealizovaná kurzová ztráta z posuzovaného zdaňovacího období roku 2008 nebyla zahrnuta do základu daně, nerealizované kurzové zisky vykázané v jiných letech do základu daně zahrnuty byly. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015 - 124.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především uvedl, že ačkoliv se krajský soud v rozsudku ze dne 29. 2. 2016, č. j. 31 Af 17/2014 - 89, vyjádřil primárně k otázce zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základny pro rozdělení zisku/ztráty koncernu, zrušil napadené rozhodnutí žalovaného s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, a zavázal žalovaného postupovat v souladu s nimi, žalovaný tedy byl danými rozsudky v dalším řízení vázán, a to nejen v tom ohledu, že nerealizovanou kurzovou ztrátu nezapočte do základny pro rozdělení zisků a ztrát v rámci koncernu, ale rovněž v tom, že tato položka vůbec neovlivňuje základ daně. Odkaz krajského soudu na zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu obsažený v napadeném rozsudku je tedy dle žalovaného příléhavý. Žalovaný znovu rekapituluje

závěry zmiňované judikatury a dodává, že jeho právní názor musel být stěžovateli zřejmý již z uváděného sdělení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31702/16/5200-11431-706012.

[17] Pokud se jedná o aplikaci rozsudků Nejvyššího správního soudu 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, uvádí žalovaný, že se tyto rozsudky zabývaly obecně otázkou nerealizovaných kurzových rozdílů, nikoliv pouze nerealizovaných kurzových zisků, jak tvrdí stěžovatel.

[18] Ve vztahu k argumentaci systematikou § 23 a § 18 zákona o daních z příjmů žalovaný především odkazuje na závěry již zmiňovaných rozsudků 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, a uvádí, že nerealizované kurzové rozdíly vůbec nelze podle Nejvyššího správního soudu podřadit pod § 18 uvedeného zákona, zvažovat postup dle § 23 téhož zákona tedy není na místě. Ve vztahu k odkazu stěžovatele na daňové souvislosti jiných účetních operací žalovaný vysvětlil, proč se dle jeho názoru nejedná o srovnatelné případy.

[19] K argumentaci stěžovatele dřívější správní praxí žalovaný uvedl, že z této praxe vycházel v rozhodnutí, které však bylo zrušeno prvním rozhodnutím krajského soudu v posuzované věci, jímž bylo současně žalovanému uloženo postupovat v souladu s rozsudky 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. Do legitimního očekávání stěžovatele zasaženo nebylo, neboť nerealizovaná kurzová ztráta byla při stanovení základu daně opominuta v návaznosti na právní názor krajského soudu, jímž byl žalovaný vázán, nikoliv z důvodu judikatorního obratu. Dle žalovaného nejde aplikace uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu k tíži stěžovatele, neboť zvýšení doměřené daně je důsledkem vykázané nerealizované kurzové ztráty. Předmětem tohoto řízení je přitom výlučně zákonnost doměření daně ve zdaňovacím období roku 2008.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[21] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[22] Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že v posuzovaném případě bylo při stanovení základu daně třeba postupovat v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle něhož *„[l]iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými*

pokračování

osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu“. Před samotným stanovením základu daně tedy bylo zapotřebí vypočítat výši zisku/ztráty, která stěžovateli vznikla z řízené transakce. Účastníci řízení se v obecné rovině shodli na tom, že k uvedenému výpočtu je zapotřebí využít metodu rozdělení zisku/ztráty v rámci koncernu, přičemž společný hospodářský výsledek koncernu má být rozdělen v poměru 83:17 mezi mateřskou společnost a stěžovatele. Spornými však zůstaly některé aspekty aplikace uvedené metody na posuzovaný případ.

[23] Krajský soud rozhodoval v posuzované věci již dvakrát, přičemž proti jeho prvnímu rozsudku nebyla podána kasační stížnost. V prvním rozsudku se krajský soud zabýval otázkou, zda je na místě zahrnout nerealizovanou kurzovou ztrátu do základny pro rozdělení zisku/ztráty koncernu, v druhém rozsudku, který byl napaden posuzovanou kasační stížností, se zabýval tím, zda má být tatáž položka i přesto, že byla vyloučena z prvního výpočtu, i tak zahrnuta do základu daně. V obou zmiňovaných rozsudcích přitom krajský soud vyšel zejména z rozsudků Nejvyššího správního soudu 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. Stěžovatel má za to, že zatímco do základny pro rozdělení zisku/ztráty nemá být nerealizovaná kurzová ztráta započítána, do základu daně ji naopak je zapotřebí zahrnout.

[24] Podstatou nyní posuzované věci je tedy především zodpovězení otázky, zda měla být v daném případě do základu daně zahrnuta rovněž nerealizovaná kurzová ztráta vykázaná stěžovatelem v předmětném zdaňovacím období. Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil řadu námitek, jimiž poukazuje na nesprávnost uplatnění zmiňovaných rozsudků pátého senátu Nejvyššího správního soudu při stanovení základu daně v nyní posuzované věci.

[25] Nejvyšší správní soud považuje v první řadě za vhodné upozornit na to, že argumentace stěžovatele vztahující se k zohledňování nerealizovaných kurzových ztrát v posuzované věci je již od počátku nekonzistentní a vnitřně rozporná. Stěžovatel totiž na jedné straně namítal, že nerealizované kurzové rozdíly nemají být zahrnuty do výpočtové základny zejména proto, že se nejedná o reálný výnos či ztrátu koncernu, nýbrž o pouhé vykázaní aktuální hodnoty závazku pro účely účetnictví (viz např. odvolání ze dne 21. 5. 2012, ze dne 27. 8. 2012 a ze dne 28. 6. 2013 a zejména doplnění první žaloby stěžovatele ze dne 31. 3. 2014, v němž stěžovatel sám přímo odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94), na druhé straně však opakovaně zdůraznil, že nezpochybňuje skutečnost, že nerealizované kurzové rozdíly vstupují do základu daně, neboť mohou ovlivnit jeho hospodářský výsledek, přičemž v posuzovaném případě měly za následek dodatečné ztráty na straně stěžovatele, v tomto směru tedy uplatnitelnost uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu na posuzovanou věc popírá. Popsaná nekonzistentnost argumentace stěžovatele úzce souvisí s tím, že, jak vyplývá z jeho podání, vnímá výpočet základny pro rozdělení zisku/ztráty koncernu a stanovení základu daně jako dvě zcela samostatné otázky. S takovým přístupem však nelze souhlasit, neboť k rozdělení zisku/ztráty koncernu dochází právě za účelem stanovení základu daně, tyto postupy je tedy zapotřebí vnímat ve vzájemné návaznosti. To platí tím spíše, že se v posuzované věci jedná o tutéž položku, byť o ní stěžovatel v kasační stížnosti bez dalšího tvrdí, že nesouvisela s řízenou transakcí,

a to i přesto, že se tato kurzová ztráta týkala úroků z nesplacené části úvěru poskytnutého stěžovateli právě mateřskou společností.

[26] V rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, „zda nerealizované kurzové rozdíly, které vznikly z přecenění dlouhodobých závazků znějících na cizí měnu na české koruny k rozvahovému dni na výsledkových účtech kurzových zisků a kurzových ztrát, mohou představovat reálný příjem stěžovatele, který má být zdaněn“. V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil odlišnost cílů účetnictví a právní úpravy 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.“

[27] K povaze nerealizovaných kurzových rozdílů soud následně uvedl:

„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 vykazání 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

pokračování

realizované kurzové rozdíly potom představují výnos (ztrátu), který zcela legitimně lze podřadit pod ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“

[28] V návaznosti na citované závěry se soud dále vyjádřil k otázce zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně:

„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 nezbyvá, 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 využitelné. 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 by 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.

V této souvislosti pouze obiter dictum Nejvyšší správní soud podotýká, že jakkoli v přechodných ustanoveních k zákonu č. 438/2003 Sb., kterým byl v souvislosti se změnou zákona o účetnictví novelizován zákon o daních z příjmů k 1. 1. 2004, pod bodem 33 se stanoví pravidla pro dodanění nerealizovaných kurzových rozdílů, a to v následujících třech zdaňovacích obdobích, nelze považovat takový odkaz za legitimní stanovení předmětu daně v § 18 zákona o daních z příjmů, nadto zákon o daních z příjmů termín nerealizovaný kurzový rozdíl ani nezná, a tuto kategorii neupravuje. Nadto žalovaný svoji argumentaci o uvedené ustanovení ani neopíral.

V souladu s čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR je povinností státních orgánů při rozhodování o právní pozici jednotlivce postupovat v souladu s požadavky kladenými na právní stát. K nim patří požadavek, podle něhož stát může vyžadovat od fyzických a právnických osob chování, jehož pravidla jsou řádným legislativním postupem a předvídatelným způsobem předem stanovena. Jiný postup, nejsou-li k tomu zvlášť závažné důvody, znamená porušení principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo, jak to vyplývá z čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR. Výše zmiňovaný princip právní jistoty a ochrany důvěry v právo podle čl. 1 odst. 1 Ústavy nelze samozřejmě vztahovat na očekávání účastníků, že v průběhu času nedojde ke snížení či zvýšení jejich daňových povinností, resp. že příjmy doposud osvobozené od daně nemohou být kdykoli později zdaněny nebo naopak. Stejně tak, poskytuje-li stát určitou daňovou výhodu (beneficium ze strany zákonodárce), aniž by s ním současně bylo spojeno naplňování určitého základního práva nebo svobody, nelze spoléhat na to, že do budoucna nedojde k přehodnocení pravidel pro zdanění. Vždy se tak však musí stát způsobem zákonem stanoveným a předvídaným. Lze v této souvislosti odkázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. I. ÚS 9/08, v němž soud mimo jiné konstatoval: „Ukládá-li zákonodárce plátcům daně a účetním jednotkám povinnost dodržovat pravidla, která si zvolili pro stanovené účetní a zdaňovací období na jeho počátku, musí sám v podmínkách právního státu tato pravidla pro takové období rovněž respektovat a neměnit je bez závažných důvodů k tíži plátce daně, který během tohoto účetního a zdaňovacího období jedná s důvěrou v právo. Stejně tak nemůže odlišné hodnocení právních skutečností rozhodných pro výpočet daně a daňového zatížení založit pouze na tom, v jaké účetní soustavě vede daňový poplatník své účetnictví.“ Stejný požadavek

pokračování

transparentnosti a předvídatelnosti platí tím spíše u vymezení předmětu zdanění. Koncepce daňové politiky je věcí státu, který určuje, jaké bude daňové zatížení poplatníka konkrétní daně a jak upraví jeho povinnosti v souvislosti s ověřením správného vyměření daně (viz nespočetné novelizace zákona o daních z příjmů od roku 1993) I při tomto možném rozsahu zákonodárského uvážení je však povinností zákonodárce respektovat pravidla vyplývající z obsahu principu právního státu stejně jako ze souvisejících ústavně zaručených základních práv a svobod v dané oblasti, tj. zejména z čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 26 Listiny. Stejně tak nutno zdůraznit požadavek dodržení pravidel řádného zákonodárského procesu.

Případný v této souvislosti lze shledat např. též nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 629/06, v němž, byť se nejednalo o otázku daňovou, vyslovil soud závěry k požadavku předvídatelnosti práva, přitom konstatoval: „Přehodnocení interpretace ze strany správních úřadů nebo soudů, za nezměněného stavu interpretovaných právních předpisů, jistě není vyloučeno. Představuje však závažný zásah do právní jistoty a intenzitu tohoto zásahu je nutno posuzovat vždy ve světle individuální situace. Legitimita změny správní praxe závisí na otázce, do jaké míry mohl adresát normy rozumně počítat s tím, že se výklad dané normy změní, a to i za nezměněných právních předpisů. To platí zejména se zřetelem na ustálenost, jednotnost, dlouhodobost a určitost správní praxe, na význam daného výkladu práva pro adresáty právní normy, i s ohledem na změnu právních předpisů s danou správní praxí souvisejících a na eventuální změnu relevantních společenských okolností, které mohou objektivně přispívat k poznání správného výkladu práva (a tedy k poznání práva v materiálním smyslu). V každém případě ovšem platí, že změna dlouhodobé správní praxe nebo soudně-správní judikatury - za nezměněného stavu právních předpisů - může nastat jen ze závažných a principiálních důvodů směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty. V žádném případě se však nesmí dít svévolně.“

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 tak uzavírá, 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).“

[29] V druhém ze zmiňovaných rozsudků, ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 56/2012 - 37, Nejvyšší správní soud s odkazem na svá další rozhodnutí a na judikaturu Ústavního soudu potvrdil citované závěry a mimo jiné dodal: „Nelze přijmout ani argumentaci stěžovatele s odkazem na důvodovou zprávu. Nelze souhlasit s konstrukcí stěžovatele, podle níž se universálnost daně projevuje tím, že předmětem daně jsou zásadně veškeré výnosy, které jsou v souladu s účetními metodami zahrnuty do účetnictví. Pokud by totiž zákon o daních z příjmů bez dalšího přebíral výsledek hospodaření, tj. považoval za příjem podléhající zdanění veškeré

zaúčtované výnosy, nebylo by třeba vymezovat předmět daně a ustanovení § 18 odst. 1 cit. zákona by bylo de facto nadbytečné.“

[30] Na základě citovaných závěrů tedy nelze stěžovateli přisvědčit v tom, že by se dané rozsudky zabývaly toliko otázkou nerealizovaných kurzových zisků. V uvedených případech daňové subjekty sice vykazaly kurzový zisk, Nejvyšší správní soud se však vyjádřil obecně k otázce daňové relevance nerealizovaných kurzových rozdílů, tedy jak zisků, tak ztrát, a to nejen v právních větech vytvořených k prvnímu z citovaných rozsudků, jak tvrdí stěžovatel, ale i v textu jeho odůvodnění. Nejvyšší správní soud ostatně nevidí žádný důvod, proč by mělo být k daňové relevanci nerealizovaných kurzových ztrát obecně přistupováno odlišně, než ke zdanění nerealizovaných kurzových zisků, když je povaha obou těchto účetních položek stejná, liší se pouze v tom, zda daňový subjekt vykázal kladný, či záporný kurzový rozdíl. Stále však platí, že se jedná o vyjádření hodnoty majetku ve stanoveném okamžiku, nikoli o reálný příjem, nebo naopak výdaj daňového subjektu. Rovněž není pravdou, že by citované rozsudky reagovaly na tehdejší ekonomickou situaci a byly tedy poplatné své době. Nejvyšší správní soud v uvedených rozsudcích vycházel zejména z posouzení skutečné povahy nerealizovaných kurzových rozdílů, teoretických východisek týkajících se vztahu mezi účetnictvím a daňovou úpravou, předmětu daní z příjmů a požadavku na zákonné stanovení daně. Rozhodně tedy nelze říci, že by byl veden jakousi dobovou potřebou či dokonce snahou nezdaňovat kurzové výnosy. Konečně v rozsudku ze dne 25. 1. 2013, č. j. 5 Afs 56/2012 - 37, Nejvyšší správní soud jasně konstatoval, že *„závěry učiněné v uvedeném rozsudku [rozsudek ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94] rovněž nikterak nevedou k vyhnutí se zdanění kurzových rozdílů, ale pouze k určení časového okamžiku zdanění, a to do doby realizace kurzového rozdílu“*.

[31] Ačkoliv je z výše uvedeného patrné, že závěry citovaných rozsudků jsou relevantní i v nyní posuzované věci, nelze odhlédnout od skutečnosti, že tyto rozsudky byly vydány až několik let po zdaňovacím období roku 2008, k němuž se váže napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž skutečně vedly ke změně tehdejší správní praxe orgánů finanční správy, které považovaly nerealizované kurzové rozdíly za součást základu daní z příjmů.

[32] K otázce změny správní praxe se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil ve stěžovatelem zmiňovaném rozsudku ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015 - 124, v němž soud konstatoval, že judikatura Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu konstantně přiznává praxi správních orgánů určitou normativní sílu. Dále Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku konstatoval:

„Uvedené samozřejmě neznamená nezměnitelnost správní praxe. Znamená to pouze zásadní omezení možností se od praxe odchýlit, dané předně zákazem retroaktivity. Změna správní praxe musí být zásadně učiněna do budoucna, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS).“

Co přesně tvoří správní praxi, vymezil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS: „[S]právní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních“

pokračování

předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.‘ (bod 81)

K povaze otázky vzniku legitimního očekávání se rozšířený senát vyjádřil tak, že ,to, zda mohlo vzniknout legitimní očekávání, je pak zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní, vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností. Jasná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv. Rovněž ohlášení relevantní změny praxe vylučuje veškeré očekávání založené na předchozích postupech‘ (bod 80).

Závěry rozšířeného senátu aplikoval šestý senát Nejvyššího správního soudu v navazujícím rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159, publ. pod č. 2059/2010 Sb. NSS. V bodě 51 soud uvedl podmínky, za kterých je důvěra ve správní praxi chráněna: ,Jako skutkový základ pro ochranu oprávněné důvěry ve správním právu [doktrína] vyžaduje: a) existenci podkladu pro oprávněnou důvěru, jímž chápe v první řadě správní akt, dále pak předběžné opatření, veřejnoprávní smlouvu, příslib správního orgánu, informaci či jiná faktická jednání správního orgánu, b) vědomí existence tohoto podkladu u adresáta, který se domáhá ochrany své oprávněné důvěry, c) již existující využití oprávněné důvěry ve smyslu již učiněné dispozice (ochrana oprávněného očekávání je totiž chápána primárně jako ochrana v dobré víře učiněných dispozic, nikoliv zamýšlená dispozice), a konečně d) kauzální nexus mezi výše uvedenými body. Vedle toho pak je namístě podle německého pojetí při splnění tohoto skutkového základu zkoumat ochranyhodnost takové důvěry, a to s ohledem na dva komponenty - jednak s ohledem na, zkráceně řečeno, míru „spoluzavinění“ adresáta správního jednání na tom, že je toto jednání nutno změnit, jednak s ohledem na již známé vážení zájmů státu a případných třetích osob.‘

Pokud by tedy existence správní praxe zakládající legitimní očekávání stěžovatelka v projednávané věci prokázala, správní orgány by ji nemohly zpětně v neprospěch stěžovatelky změnit. A to ani v důsledku kasačního rozhodnutí soudu. Nad principem legality by musel převážít princip ochrany legitimních očekávání.“

[33] Jak již bylo uvedeno výše, ve vztahu k otázce zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daní z příjmů nepochybně došlo ke změně správní praxe. Otázkou tedy je, zda stěžovateli vzniklo legitimní očekávání, do něhož by bylo změnou této správní praxe zasazeno k jeho tíži. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tomu tak v posuzované věci nebylo, nelze totiž říci, že by stěžovatel od počátku postupoval při výpočtu základu daně z příjmů právnických osob způsobem odpovídajícím tehdejší správní praxi orgánů finanční správy. Jak již Nejvyšší správní soud podrobně popsal výše v tomto rozsudku, stěžovatel od počátku řízení rozporoval zahrnutí nerealizované kurzové ztráty do výpočtové základny pro rozdělení zisků a ztrát koncernu, přičemž jím uplatňovaná argumentace (tedy že se nejedná o reálný výnos či ztrátu koncernu, nýbrž o pouhé vykázání aktuální hodnoty závazku pro účely účetnictví) v konečném důsledku zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně vylučovala (jak vyplývá z výše citované judikatury). Uvedené je zřejmé zejména ze skutečnosti, že to byl právě stěžovatel, kdo v prvním řízení před krajským soudem odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, jehož aplikovatelnost na posuzovanou věc nyní zpochybňuje, přičemž právě tento rozsudek přitom danou správní praxi změnil. Vzhledem k uvedenému neshledal Nejvyšší správní

soud stěžovatelem uplatněnou námitku ochrany dobré víry a legitimního očekávání důvodnou.

[34] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že nelze souhlasit s argumentací stěžovatele ohledně důvodů, pro něž krajský soud v prvním rozsudku vydaném v této věci vyloučil započtení nerealizovaných kurzových rozdílů do výpočtové základny pro rozdělení zisku/ztrát koncernu. Krajský soud v prvním rozsudku totiž vyšel pouze z rozsudků Nejvyššího správního soudu 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. Ačkoliv se, jak již bylo podrobně rozvedeno výše, tyto rozsudky zabývaly otázkou započtení nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně, nikoliv do výpočtové základny pro rozdělení zisků a ztrát koncernu pro následné určení základu daně, krajský soud na základě v nich formulovaných obecných východisek týkajících se povahy nerealizovaných kurzových rozdílů dospěl k závěru, že není na místě tuto položku zohlednit ani ve výpočtové základně pro rozdělení zisků a ztrát koncernu. Krajský soud se tedy souvislostí mezi danými nerealizovanými kurzovými rozdíly a řízenou transakcí, kterou nyní stěžovatel popírá, vůbec nezabýval.

[35] Pokud se jedná o do jisté míry související námitku, podle níž byl stěžovatel aplikací rozsudků Nejvyššího správního soudu 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, nespravedlivě znevýhodněn, neboť v jiných zdaňovacích obdobích, kdy vykázal nerealizovaný kurzový zisk, mu tato položka byla započtena do základu daně, nelze než uvést, že předmětem tohoto řízení je zákonnost stanovení daně ve zdaňovacím období roku 2008, nelze jej tedy rozšířit na další zdaňovací období, která nebyla předmětem ani předcházejícího daňového řízení. Své případné výhrady vůči výši daně vyměřené v jiných zdaňovacích obdobích mohl stěžovatel zákonným způsobem uplatnit tam, kde dosud nedošlo k uplynutí prekluzivních lhůt pro stanovení daně, a to v návaznosti na již zmiňované rozsudky 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, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, jejichž zveřejnění si zjevně byl vědom.

[36] Ve vztahu k dalším stížním námitkám lze pouze uvést, že ty již byly v citovaných rozsudcích pátého senátu Nejvyššího správního soudu vypořádány. V prvním z uvedených rozsudků Nejvyšší správní soud zcela jasně konstatoval, že dle § 23 zákona o daních z příjmů se při stanovení základu daně vychází z hospodářského výsledku, nikoli že hospodářský výsledek je bez dalšího základem daně. Ani výnos, který se promítá do hospodářského výsledku, tedy nebylo možné zdanit, nejednalo-li se z hlediska materiálního a ekonomického o příjem vymezený v zákoně o daních z příjmů. Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavovaly dle relevantní právní úpravy zdanitelný příjem či daňově uznatelný výdaj, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem, nemají tedy ani žádný vliv na hospodářskou produktivitu daňového subjektu, jedná se toliko o příjmy či výdaje virtuální. Vzhledem k tomu, že se citované rozsudky zabývaly povahou nerealizovaných kurzových rozdílů, tedy právě účetní položky, která je předmětem sporu v nyní posuzované věci, nelze jejich uplatnění na posuzovanou věc zpochybňovat ani odkazem na povahu jiných typů účetních položek.

[37] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že nelze souhlasit ani s tím, že by se stěžovatel dozvěděl o nezahrnutí nerealizované kurzové ztráty do základu daně až z vyjádření žalovaného k žalobě. Stěžovatel sám na tuto skutečnost upozorňoval již

pokračování

ve svém vyjádření ze dne 20. 7. 2016, jímž reagoval na sdělení žalovaného ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31702/16/5200-11431-706012, je tedy zřejmé, že, jak již uvedl krajský soud, stěžovatel musel o dané skutečnosti vědět již z uvedeného sdělení. Důvody nezahrnutí nerealizované kurzové ztráty do základu daně pak navíc žalovaný objasnil i v dalším přípisě ze dne 16. 8. 2016, č. j. 36470/16/5200-11431-706012, žalobou napadené rozhodnutí tedy nelze považovat za překvapivé.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu spisu však plyne, že mu v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 18. října 2021

JUDr. Jakub
Camrda
předseda senátu