ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **CB&I Lummus s. r. o.,** se sídlem Milady Horákové 1957/13, 602 00 Brno, zastoupené JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou se sídlem Pellicova 8a, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem Náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2007, č. j. 17883/07-1200-702170, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 1. 2010, č. j. 29 Ca 226/2007 - 42,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 1. 2010, č. j. 29 Ca 226/2007 – 42, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Valná hromada žalobkyně dne 8. 12. 2004 odsouhlasila výplatu dividend ve výši 166 792 200 Kč jedinému společníku žalobkyně – společnosti ABB Oil & Gas Europe BV; současně žalobkyně evidovala pohledávku ve výši 8 912 949,21 Euro za svou sesterskou společností ABB Lummus Global BV. Tato pohledávka v měně Euro byla v účetnictví žalobkyně oceněna podle pevného kurzu 31,09 Kč/Eur na 277 103 590,94 Kč. Na základě dohody mezi těmito třemi společnostmi došlo dne 15. 12. 2004 k „trojzápočtu“, resp. k započtení závazku žalobkyně z titulu výplaty dividend vůči části pohledávky žalobkyně za její sesterskou společností. Pro účely zápočtu bylo ovšem dohodnuto použití jiného kurzu než účetního pevného kurzu, konkrétně 30,635 Kč/Eur platného na mezinárodním finančním trhu v Curychu. Závazek žalobkyně ve výši 166 792 200 Kč tedy při použití dohodnutého kurzu činil 5 444 498,12 Euro a o tuto hodnotu byla na základě zápočtu snížena pohledávka žalobkyně za sesterskou společností. Nicméně vzhledem k tomu, že žalobkyně používala v účetnictví pevný kurz 31,09 Kč/Eur, odpovídala – v účetnictví – započtená částka 5 444 498,12 Eur částce 169 269 446,55 Kč. V účetnictví potom započtený závazek žalobkyně ve výši 166 792 200 Kč

odpovídal započtené pohledávce žalobkyně ve výši 169 269 446,55 Kč. Rozdíl mezi těmito dvěma částkami ve výši 2 477 246,55 Kč označila žalobkyně za kurzový rozdíl – ztrátu a uplatnila jej jako svůj daňový náklad. Finanční úřad Brno III (dále jen „správce daně“) však po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že se nejedná o kurzový rozdíl, nýbrž o část jmenovité hodnoty pohledávky zaúčtované z titulu provedeného zápočtu, kterou nelze uznat za daňově účinný náklad podle § 25 odst. 1 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a na základě tohoto zjištění doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 1. 2007, č. j. 2990/07/290511/7659, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 693 560 Kč. Odvolání žalobkyně zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 10. 2007, č. j. 17883/07-1200-702170.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 12. 1. 2010, č. j. 29 Ca 226/2007 - 42, zamítl.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně napadla rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž nesouhlasila s názorem krajského soudu, že přesun důkazního břemene na správce daně ohledně neprůkaznosti účetnictví nelze v případě žalobkyně použít, neboť byl-li uplatněn sporný náklad, je povinností daňového subjektu prokázat jeho správné uplatnění. Tento postup lze podle žalobkyně použít u různých nakupovaných služeb či zboží, které daňový subjekt pořizuje od třetích osob a u kterého může dojít k pochybnostem, zda to či ono zboží nebo služba byla skutečně pořízena a sloužila k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Pokud však daňový subjekt správně zaúčtuje účetní operaci a z tohoto vznikne daňový náklad, pak bez zpochybnění účetnictví jako celku nemůže správce daně účinně zpochybňovat daňovou povahu takového nákladu. Během daňové kontroly či odvolacího řízení správce daně účetnictví žalobkyně nezpochybnil, jeho průkaznost nevyvrátil a soud nesprávně zhodnotil skutkový stav, když vztáhl obecné pravidlo na speciální případ, při kterém ho nelze použít.

[4] Krajský soud rovněž nesprávně posoudil otázku novot: správce daně nejprve během daňové kontroly tvrdil, že kurzový rozdíl nemůže vzniknout při úhradě korunového závazku, následně ve zprávě o kontrole uvedl, že se jedná o neidentifikovaný rozdíl vzniklý z přepočtu závazku na cizí měnu, a nakonec žalovaný v rozhodnutí o odvolání tvrdil, že se jedná o jakési neidentifikované zaúčtování části pohledávky do nákladů. Žalobkyně je přesvědčena, že se jedná o novoty, přičemž proti překvalifikaci účetního případu žalovaným nemá již daňový subjekt možnost se bránit jinak než žalobou. Soud v této souvislosti nesprávně zjistil skutkový stav, neboť se nejednalo o zaúčtování části jmenovité hodnoty pohledávky do nákladů, nýbrž o úhradu části cizoměnové pohledávky zápočtem.

[5] Předmětná účetní transakce sledovala v prvé řadě úsporu nákladů žalobkyně a maximalizaci zdanitelných příjmů, aniž by vedla ke zkrácení příjmů státního rozpočtu. Pokud by žalobkyně použila správcem daně navrhovaný postup a požádala o vrácení půjčky v měně Euro, vrácenou částku v bance směnila na české koruny a z výtěžku uhradila svůj závazek z titulu výplaty podílu na zisku, pak by se náklady na tuto transakci nutně navýšili o bankovní poplatky a ztrátu z méně výhodného nákupního kurzu. I když je takový postup obvyklejší, neznamená to, že postup žalobkyně, který není zákonem o daních z příjmů ani účetními předpisy zakázaný a naopak vedl ke snížení výdajů a zvýšení zdanitelného zisku, by měl být

sankcionován daňovou neuznatelností jen proto, že není obvyklý a nedělí se o zisk s bankovním sektorem. K tomu žalobkyně odkázala na judikaturu Evropského soudního dvora, podle níž daňový subjekt není povinen maximalizovat své zdanitelné příjmy a je naopak oprávněn z několika dovolených a ekonomicky opodstatněných variant vybrat tu, která je pro něj nejvýhodnější.

[6] Podle žalobkyně nelze dále přisvědčit soudu, že žalovaný není povinen řídit se pokynem D-300. pokud správce daně nedbá vnitřního předpisu, kterým Ministerstvo financí upřesňuje a sděluje výklad obecně závazného předpisu státní správou, pak se jednoznačně jedná o porušení závazné správní praxe. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS. Nelze připustit, aby správce daně postupoval podle publikovaných metodických pokynů, na které neformálně odkazuje, pouze tehdy, když se mu to hodí. Pak totiž vzniká odlišné nakládání s jednotlivými daňovými subjekty, které není přípustné.

[7] V poslední kasační námitce napadla žalobkyně rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Podle jejího přesvědčení se krajský soud vůbec nezabýval žalobní námitkou ohledně vzniku přepočtu na Euro závazek k okamžiku započtení. Nebylo možné uhradit podíl na zisku mateřské společnosti v korunách. Dále nebylo možno k úhradě podílu na zisku použít pevný kurz v účetnictví daňového subjektu, když výplata částky do zahraničí podléhala mimo jiné ustanovením DTT mezi Českou republikou a Holandskem ohledně převodních cen. Jakmile došlo k rozhodnutí o výplatě podílu na zisku, musela být částka podílu na zisku stanovená v českých korunách přepočtena na eura sjednaným aktuálním kurzem pro účely zápočtu, neboť měla být a byla použita k uhrazení pohledávky za zahraničním subjektem v eurech.

[8] Z těchto důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný se v poskytnuté lhůtě ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Neshledal přitom žádné vady, k nimž by musel přihlédnout i bez návrhu.

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejprve se musel kasační soud zabývat námitkou tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]; teprve pokud by této výtce nepřisvědčil, 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. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je ostatně vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat *ex officio,* tedy i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal [srov. § 109 odst. 3 s. ř. s.].

[13] K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu pro nedostatek důvodů se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), v němž uvedl, že „[n]*edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“ Za nepřezkoumatelné se považuje též rozhodnutí, v němž se soud nevypořádá se všemi uplatněnými žalobními body (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je také takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění není „[z]*řejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“ (podle rozsudku NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[14] Žalobkyně v žalobě pod body VI. a VII. vytýkala žalovanému nesprávné hodnocení důkazů, nesprávné posouzení věci a vady řízení, neboť 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 žalobkyně novota, která nebyla uvedena ve zprávě o kontrole, v průběhu daňové kontroly nebyla vůbec namítána a neměla tak možnost se tomuto závěru bránit dalšími důkazy a tvrzeními. Správce daně nevyzval žalobkyni k odstranění pochybností a k doplnění důkazů, že k dohodě o převedení závazku z Kč na Euro skutečně došlo, žalobkyně byla přesvědčena, že tuto skutečnost prokázala prohlášením ze dne 11. 10. 2006 a korespondencí výkonných pracovníků. Žalobkyně touto námitkou evidentně činila výtku v tom směru, že to byl teprve žalovaný, kdo se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání prvně zabýval otázkou, zda žalobkyně unesla 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 žalobkyní tuto skutečnost neprokázaly.

[15] Krajský soud v odůvodnění rozsudku porovnal zprávu o daňové kontrole a odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Konstatoval, že podstatným závěrem jak správce daně tak žalovaného je, že předmětný závazek vznikl a byl evidován v Kč a z tohoto důvodu k němu nemohl vzniknout kursový rozdíl. Žalovaný i správce daně jsou podle soudu ve shodě, že předmětný závazek vzniklý z titulu výplaty dividend nelze považovat za cizoměnový, nedošlo ke změně měny předmětného závazku, ale pouze k dohodě, na jejímž základě se započítala konkrétní výše eurové pohledávky s korunovým závazkem a proto k závazku vyjádřenému v českých korunách nemohl vzniknout kursový rozdíl. Soud pak uzavřel, že žalovaný nebyl povinen vyzvat žalobkyni k odstranění pochybností či k doplnění důkazů a tímto postupem nedošlo k porušení zásady dvojinstančnosti.

[16] Z výše uvedeného je zřejmé, že krajský soud zcela pominul podstatu žalobní námitky. Rozhodnutí krajského soudu je proto v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a musí být zrušeno.

[17] Žalobkyně dále v žalobě pod bodem VIII. argumentovala mimo jiné tím, že kursový rozdíl vznikl v momentě úhrady pohledávky započtením v objektivně stanoveném kursu. Poukázala na to, že se řídila 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 ní 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.

[18] Ani touto námitkou se krajský soud nezabýval, kasační námitka je proto důvodná a rozhodnutí krajského soudu je i v tomto směru nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[19] Dále se kasační soud musel zabývat tím, zda je povinen odpovědět i na další námitky stěžovatelky uplatněné v kasační stížnosti, byl-li rozsudek krajského soudu shledán nepřezkoumatelným. Při řešení této otázky aplikoval závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS. V něm rozšířený senát vyslovil, že „*krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (podobně též Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti) není oprávněn vyhnout se hodnocení těch skutkových a právních otázek, které, jelikož se jimi orgán či soud, jehož rozhodnutí se přezkoumává, v potřebné míře zabýval, samy o sobě předmětem přezkumu být mohou, poukazem na to, že ve vztahu k jiným skutkovým či právním otázkám, od předchozích oddělitelným, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud podotýká, že zabývat se těmito oddělitelnými otázkami je nutno jen tehdy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (či lze-li vzhledem k okolnostem rozumně předpokládat, že takový význam mít bude). Pokud se však s ohledem na dosavadní výsledky řízení, povahu věci či z jiných důvodů stávají v důsledku zrušovacího rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost některé skutkové a právní otázky (a k nim směřující žalobní či stížní námitky) bezpředmětnými, není nutno se jimi zabývat; postačí toliko zdůvodnit, proč je má soud v daném řízení nadále za bezpředmětné.*“ Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zbývající kasační námitky není možné v tuto chvíli vypořádat, neboť pokud není 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, není jasno ani o samotném základu věci, z nějž by bylo třeba usuzovat na možnost existence kursového rozdílu.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, a proto jej podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. listopadu 2011

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu