



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **ZKS miltex s.r.o.**, IČO 26214792
sídlem Lhotova 252, 507 71 Miletín
zastoupený společností Rödl & Partner Tax, k.s.
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2016, č. j. 45014/16/5200-11431-706012,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

1. Žalobce provozuje podnik na výrobu česané příze a od roku 2001 je vlastněn německou společností Zwickauer Kammgarn GmbH (dále jen „mateřská společnost“), s níž tvoří koncern. Ve zdaňovacím období roku 2008 dodával svou produkci výhradně zmíněné mateřské společnosti, která následně zajišťovala její odbyt.

2. Správce daně zahájil u žalobce dne 8. 12. 2010 daňovou kontrolu, během níž se zabýval zejména tím, zda žalobce v uvedeném zdaňovacím období v obchodním vztahu s mateřskou společností dodržel podmínku stanovenou v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tedy princip tržního odstupu při nastavení cen.
3. Transferové ceny mezi žalobcem a jeho mateřskou společností byly kalkulovány na základě metody rozdělení zisku/ztráty (*profit split method*). Uvedená metoda spočívá v tom, že výsledná částka zisku (eventuálně ztráty) se rozdělí mezi subjekty zúčastněné na transakci v poměru, v jakém přispěly k jejímu dosažení. V daném případě došlo k rozdělení dosažené ztráty mezi mateřskou společnost a žalobce v poměru 83:17, žalobce tak v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2008 vykázal záporný výsledek hospodaření před zdaněním (ztrátu) ve výši –6 574 757 Kč.
4. Správce daně akceptoval zvolenou metodu stanovení transferových cen i poměr, ve kterém byl výsledek společného podniku mezi obě společnosti rozdělen. Měl však výhrady vůči praktické aplikaci této metody v posuzovaném případě, žalobcem předložená kalkulace dle jeho názoru vedla k nesprávnému rozdělení kombinované ztráty mezi obě společnosti (a to v neprospěch žalobce). Správce daně tedy provedl vlastní kalkulaci kombinovaného hospodářského výsledku, na jejímž základě dospěl k závěru, že v roce 2008 činila u žalobce ztráta před zdaněním –3 338 387,14 Kč. Dne 18. 4. 2012 pak tehdy příslušný správce daně (Finanční úřad v Hořicích) vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 601 440 Kč a stanovil penále ve výši 120 288 Kč.
5. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, kterému správce daně v rámci autoremedury částečně vyhověl a rozhodnutím ze dne 25. 7. 2012 snížil doměřenou daň na částku 533 610 Kč, současně snížil penále na částku 106 722. Žalobce podal i proti tomuto rozhodnutí odvolání, kterému správce daně (nyní již Finanční úřad pro Královéhradecký kraj) opět částečně vyhověl. Rozhodnutím ze dne 29. 4. 2013 snížil doměřenou daň na částku 448 560 Kč a penále na částku 89 712 Kč. O odvolání žalobce proti uvedenému rozhodnutí správce daně žalovaný rozhodl dne 29. 1. 2014 tak, že ho doplnil o číslo účtu, na který byl žalobce povinen doměřenou daň včetně penále poukázat, v ostatním napadené rozhodnutí potvrdil.
6. Žalobce následně napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, které krajský soud vyhověl rozsudkem ze dne 29. 2. 2016, č. j. 31 Af 17/2014 – 89. Finanční orgány dle něj nesprávně posoudily otázku, zda nerealizované kurzové rozdíly mají být zahrnuty do základny pro rozdělení zisku/ztráty celého koncernu. Krajský soud v této souvislosti odkázal 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 (ve věcech *MP Development akciová společnost*), zrušil rozhodnutí žalovaného, věc mu vrátil k dalšímu řízení a zavázal jej, aby při svém dalším rozhodování z těchto rozsudků vycházel.
7. Žalovaný poté vydal v záhlaví tohoto rozsudku specifikované rozhodnutí, kterým změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 29. 4. 2013 tak, že zvýšil doměřenou daň na částku 526 260 Kč a stanovil penále ve výši 105 252 Kč. Žalobce následně napadl žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), posledně uvedené rozhodnutí žalovaného.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

8. Žalobce nejprve popsal zjištěný skutkový stav a shrnul průběh řízení. Konstatoval, že správce daně původně vytkl žalobcem předložené kalkulaci výsledné základny pro rozdělení zisku/ztráty mezi obě společnosti (žalobce a jeho mateřskou společnost) tři nedostatky: a) v kalkulaci byla dle názoru správce daně nesprávně uvedena hodnota položky hospodářského výsledku žalobce (chybně uvedeno –220 tis. EUR namísto –244 tis. EUR); b) kalkulace dle jeho názoru

vycházela z nesprávné veličiny (zisk po zdanění namísto zisku před zdaněním); c) do kalkulace výsledné základny měly dle jeho názoru vstupovat všechny položky označené jako tzv. neutrální výsledek, které žalobce vyloučil. Finanční orgány následně akceptovaly některé žalobcovy námitky a postupně snížily doměřenou daň v částce 601 440 Kč až na částku 448 560 Kč. Mezi žalobcem a finančními orgány poté zůstal jediný sporný bod, a to posouzení otázky, zda do výsledné základny pro rozdělení zisku/ztráty mezi zúčastněné subjekty vstupuje jako výnos/náklad poslední položka neutrálního výsledku – nerealizovaná kurzová ztráta vykázaná žalobcem k 31. 12. 2008.

9. Krajský soud dal rozsudkem č. j. 31 Af 17/2014 – 89 žalobci za pravdu i v posledně uvedené otázce. Žalovaný pak ve svém navazujícím rozhodnutí akceptoval žalobcem předloženou kalkulaci výsledné základny pro rozdělení zisku/ztráty i v tomto bodě a potvrdil správnost kalkulace, kterou žalobce předložil při daňové kontrole. Přestože však žalovaný v (touto žalobou) napadeném rozhodnutí respektoval závazný názor krajského soudu a vyloučil z výsledné základny pro rozdělení zisku/ztráty i poslední spornou položku (nerealizovanou kurzovou ztrátu), dopustil se dle názoru žalobce chyby při následném stanovení základu daně. Žalovaný totiž vyloučil nerealizovanou kurzovou ztrátu nejen ze společné základny pro rozdělení zisku/ztráty koncernu, ale i ze základu daně. V důsledku toho doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob v nesprávné výši.
10. Žalobce dále uvedl, že transferové ceny mezi ním a jeho mateřskou společností byly kalkulovány pomocí metody rozdělení zisku/ztráty. Legitimitu použití této metody přitom potvrzuje i současná judikatura, v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012 – 52. Žalobce zároveň podrobně popsal, jakým způsobem se stanoví konečný základ daně jednotlivých subjektů, které se účastní řízené transakce, jsou-li transferové ceny kalkulovány pomocí uvedené metody.
11. Ke stanovení základu daně dochází ve *čtyřech krocích*:
 - 1) Stanoví se celkový hospodářský výsledek z řízené transakce (jedná se o součet všech nákladů a výnosů souvisejících s řízenou transakcí všech zúčastněných stran). V tomto kroku je nezbytné dbát na to, aby do celkového hospodářského výsledku nevstupovaly náklady a výnosy, které s řízenou transakcí nesouvisely.
 - 2) Takto očištěný celkový hospodářský výsledek řízené transakce se rozdělí mezi subjekty zúčastněné na transakci dle stanoveného poměru. Takto stanovená a přiřazená částka představuje pro každý jednotlivý subjekt zúčastněný na transakci část na ní připadajícího celkového hospodářského výsledku.
 - 3) Každá ze zúčastněných stran připočítá k této výsledné částce své případné další náklady/výnosy vykázané v jejím účetnictví, které byly dosaženy z jiných než řízených transakcí. Výsledná částka se v případě českých entit vykazuje na ř. 10 daňového přiznání.
 - 4) Každá ze zúčastněných stran provede podle národních pravidel výpočet svého základu daně a daně.
12. Následně žalobce aplikoval tento postup na svůj případ.
13. Ve vztahu ke *kroku 1* žalobce uvedl, že dle jeho účetnictví činil rozdíl mezi výnosy a náklady za rok 2008 částku –6 574 757,10 Kč, tedy –244 142,50 EUR (do kalkulace společné základny byla nicméně zahrnuta částka o 24 000 EUR nižší, která zohledňuje pohyby kurzu v průběhu zdaňovacího období). Na straně mateřské společnosti činil výsledek hospodaření (rozdíl mezi zaúčtovanými výnosy a náklady) –514 901,49 EUR. Celkový výsledek hospodaření koncernu byl tedy –735 tis. EUR. Tento výsledek bylo dále nutné očistit o náklady a výnosy nesouvisící s výrobou a prodejem příze. Na straně mateřské společnosti se jednalo o výnosy z produkce elektřiny, z pronájmu střešních ploch, poskytnuté subvence a částky související s korekcí

účetnictví jiných zdaňovacích období ve výši celkem 153 359 Kč. Na straně žalobce se jednalo o nerealizovanou kurzovou ztrátu ve výši–81 000 EUR. U mateřské společnosti tedy byla do hospodářského výsledku řízené transakce zahrnuta ztráta ve výši–668 260,49 EUR, u žalobce ztráta ve výši–139 142,50 EUR. Hospodářský výsledek řízené transakce po jeho očištění o nesouvisející náklady a výnosy tak činil–807 403 EUR (po zaokrouhlení–807 tis. EUR). Ke stejné částce nakonec dospěl i žalovaný.

14. Ve vztahu ke *kroku 2* žalobce konstatoval, že hospodářský výsledek řízené transakce ve výši –807 403 EUR se rozdělil mezi žalobce a jeho mateřskou společnost ve stanoveném poměru 17:83. Žalobci tak připadla částka 137 260 EUR a mateřské společnosti částka 670 143 EUR.
15. Postup v *krocích 3 a 4* žalobce pojednal společně. Vysvětlil, že poté, kdy je žalobci a mateřské společnosti přidělena poměrná část z hospodářského výsledku společné řízené transakce, je třeba, aby každý z nich stanovil samostatně svůj celkový vlastní hospodářský výsledek. Částka vypočtená v *kroku 2* totiž představuje jen tu část hospodářského výsledku, která je generovaná řízenou transakcí. Vedle toho však zúčastněné subjekty mohou dosahovat dalších výnosů a nákladů, které s řízenou transakcí nesouvisí, ale které tvoří součást jejich vlastního hospodářského výsledku. K poměrné části hospodářského výsledku z řízené transakce je tedy třeba na straně každé ze zúčastněných stran připočítat v plné výši především ty náklady a výnosy, které byly vyloučeny v rámci prvního kroku jako náklady či výnosy nesouvisející s řízenou transakcí. Jakkoliv totiž tyto položky nesouvisí s řízenou transakcí, a proto byly v prvním kroku vyloučeny, stále se jedná o náklady či výnosy dosažené tou kterou stranou v daném zdaňovacím období. V hospodářském výsledku mateřské společnosti tak budou kromě částky generované z řízené transakce (–670 143 EUR) zohledněny i její příjmy z produkce elektřiny, z pronájmu střešních ploch, poskytnuté subvence atd. Stejná logika pak platí i v případě žalobce.
16. Na straně žalobce je tedy třeba v tomto kroku přičíst k poměrné části hospodářského výsledku z řízené transakce (k částce 137 260 EUR, respektive po přepočtu 3 696 412 Kč) nerealizované kurzové rozdíly dosažené k 31. 12. 2008 ve výši 2 181 330 Kč. Jedná se totiž o jediné náklady/výnosy, které žalobce mimo řízenou transakci generoval. Při stanovení společné základny koncernu byla tato částka vyloučena s ohledem na to, že nesouvisí s řízenou transakcí (jedná se o položku, která nevzniká na základě zvoleného způsobu financování a zvolené měny, ale pouze v důsledku účetní metodiky, jak potvrdil rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 17/2014 – 89). Stále však představuje nedílnou součást hospodářského výsledku žalobce, kterou nelze při následném stanovení hospodářského výsledku (a základu daně) pominout.
17. Žalobce vychází z toho, že základ daně se stanovuje podle českých daňových předpisů, podle nichž základ daně (na rozdíl od společné základny) zahrnuje rovněž nerealizované kurzové rozdíly. Jedná se totiž o položku, o které české účetní jednotky účtují v souladu s českými účetními předpisy, tj. o náklad zahrnovaný dle české účetní metodiky do výsledku hospodaření. Tuto položku je tedy nutné v základu daně žalobce zohlednit. Žalobce v této souvislosti odkázal na informaci Generálního finančního ředitelství k problematice nerealizovaných kurzových rozdílů č. j. 45965/13/7001-11001-806324 (dále jen „informace GFŘ k nerealizovaným kurzovým rozdílům“). Podle žalobce tedy žalovaný učinil chybu v tom směru, že přeskočil krok 3 a rovnou považoval poměrnou část hospodářského výsledku řízené transakce za základ daně žalobce. V důsledku toho žalovaný nesprávně nezohlednil v základu daně žalobce jím dosaženou nerealizovanou kurzovou ztrátu.
18. Podle žalobce jsou závěry žalovaného nekonzistentní. V napadeném rozhodnutí na jednu stranu uvádí, že „*vyloučením položky kurzových rozdílů ze společné základny pro rozdělení mezi mateřskou a dceřinou společností byla pouze upravena hodnota společně dosaženého zisku/ztráty (...) V žádném případě tím postupem nebyla dotčena rovina vykazovaných nákladů ve formě kurzových ztrát.*“ Na druhou stranu však došlo k tomu, že žalovaný nezohlednil v základu daně žalobce nerealizované kurzové

ztráty (správně je vyloučil v kroku 1, ale nesprávně k nim nepřihlédl v kroku 3). Tím se nerealizované kurzové ztráty staly daňově neúčinné, žalovaný z nich *de facto* učinil nedaňový náklad. K tomu kroku však žalovaný neměl žádný důvod, neboť sám ve svém rozhodnutí konstatoval, že: „*Daňový subjekt tedy postupoval a následně i v podaném stanovisku deklaroval, že veškeré kurzové rozdíly považuje za položky ovlivňující výsledek hospodaření resp. i základ daně.*“ Žalovaný by proto měl zohlednit nerealizované kurzové ztráty jako daňový náklad a jeho rozhodnutí je v tomto ohledu vnitřně rozporné.

19. Žalobce dále namítl, že výsledek, ke kterému žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl, je nelogický i z čistě matematického hlediska. Správce daně a žalovaný v průběhu daňové kontroly a následných řízení o odvolání postupně akceptovali všechny parametry nastavení kalkulace transferových cen mezi žalobcem a jeho mateřskou společností (metodu rozdělení zisku/ztráty, poměr 83:17, veličinu pro rozdělení zisku/ztráty, vyloučení všech položek neutrálního výsledku). Žalovaný tak po daňové kontrole a několika odvolacích řízeních dospěl při stanovení konečné hodnoty společné základny pro rozdělení zisku/ztráty koncernu ke stejné částce, z níž vycházel při stanovení svého základu daně i žalobce (807 403 EUR). Shodl-li se žalovaný s žalobcem na obou stěžejních parametrech kalkulace transferových cen, pak je absurdní, aby byl základ daně žalobce nesprávně nižší o částku 2 878 076 Kč (tj. téměř 107 tis. EUR), jak uvádí žalovaný ve svém rozhodnutí. Jediný rozdíl, který byl při přezkoumávání výše transferových cen zjištěn, je nesrovnalost ve vykazování výše hospodářského výsledku žalobce, kdy kalkulace společné základny vychází z částky 220 tis. EUR, zatímco ve skutečnosti byla žalobci přiřazena ztráta o 24 tis. EUR vyšší, což bylo způsobeno různými přepočty mezi použitými měnami. Finanční orgány provedly v tomto bodě korekci, kterou žalobce akceptoval. Tato korekce ve výši 24 tis. EUR však v žádném případě nemůže vést k doměrku na dani v částce 526 260 Kč. To je při sazbě daně ve výši 21 % matematicky vyloučeno. Žalovaný přitom neprováděl žádnou jinou korekci kalkulace žalobce.
20. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v obecné rovině souhlasí s žalobcem popsanou aplikací metody rozdělení zisku/ztráty při kalkulaci transferové ceny ve 4 krocích. Celkový hospodářský výsledek řízené transakce však činí –807 468,49 EUR (nikoliv –807 403 EUR, jak uvádí žalobce). Po rozdělení v poměru 17:83 (krok 2) pak činí částka společné základny připadající na žalobce –137 270 EUR (nikoliv –137 260 EUR). V kroku 3 by mělo dojít k připočítání nákladů/výnosů nesouvisejících s řízenou transakcí. V posuzovaném případě však byl společný základ daně očištěn jednak o položky, které se týkají hospodářské činnosti mateřské společnosti (tj. o částky, které budou ovlivňovat základ daně mateřské společnosti, a nikoliv žalobce), dále o částku 24 000 EUR (tj. částku, o kterou byla žalobcem v daňovém přiznání nesprávně vykázána vyšší daňová ztráta), a o částku 81 000 EUR (tj. 2 181 330 Kč) připadající na nerealizované kurzové rozdíly, o kterou byl výsledek hospodaření žalobce upraven.
22. Žalovaný se však neztotožňuje s tvrzením žalobce (krok 4), že nerealizované kurzové ztráty ovlivňují nejen výsledek hospodaření žalobce, ale i základ daně. Zdůraznil, že při posuzování této otázky byl vázán právním názorem krajského soudu vysloveným v jeho rozsudku č. j. 31 Af 17/2014 – 89, který odkazuje na závěry obsažené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ve věcech *MP Development akciová společnost*. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu jednoznačně vyplývá, že nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem (tj. nejsou součástí základu daně dle § 18 zákona o daních z příjmů), neboť vznikají pouze na základě přepočtu, a nikoliv nakládáním s majetkem (příčemž o tomto není mezi žalobcem a žalovaným sporu, respektive žalobce nikdy netvrdil, že se v daném případě nejedná o

nerealizované kurzové rozdíly). V důsledku nesprávného nastavení převodních cen tak žalobce vykázal v daňovém přiznání základ daně nesprávně nižší o částku 2 878 076 Kč [tj. 6 574 757 Kč (přirazená ztráta ze společné základny dle podaného daňového přiznání) mínus 3 696 681 Kč (přirazená ztráta ze společné základny po odvolacím řízení)].

23. Skutečnost, že je určitá položka zanesena do účetnictví, dle žalovaného ještě sama o sobě neznamená, že tato položka rovněž podléhá zdanění (což je dáno odlišnými cíli účetnictví a daní). Úprava základu daně provedená dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů metodou rozdělení zisku/ztráty nezasahuje do roviny posuzování daňové účinnosti nerealizovaných kurzových rozdílů. V souladu s výše citovanou judikaturou a dále s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2013, č. j. 5 Afs 53/2011 – 102, nerealizované kurzové rozdíly nejsou daňově uznatelným výdajem.
24. K namítané vnitřní rozpornosti a nelogičnosti výsledku, k němuž dospěl, žalovaný uvedl, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakými úvahami se řídil. Žalovaný považuje své závěry za logické a řádně odůvodněné.
25. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku. Uvedl, že žalovaný skutečně postupoval v souladu se závazným právním názorem krajského soudu, jestliže při stanovení hospodářského výsledku dosaženého z řízené transakce vyloučil položku nerealizovaných kurzových rozdílů (žalobcem vykázanou nerealizovanou kurzovou ztrátu) ze společné základny pro rozdělení dosaženého zisku/ztráty mezi žalobce a jeho mateřskou společnost. Nicméně předmětem předcházejícího sporu mezi žalobcem a žalovaným bylo právě a pouze to, zda tato nerealizovaná kurzová ztráta vstupuje do společné základny pro rozdělení zisku/ztráty, nikoliv otázka, zda má být současně tato nerealizovaná kurzová ztráta zohledněna v základu daně žalobce (což je právě podstatou současného sporu). Krajský soud se nijak nevyjadřoval k tomu, zda v případě žalobce nerealizovaná kurzová ztráta představuje položku vstupující do jeho základu daně či nikoliv, a proto žalovaný posoudil věc dle vlastního uvážení. Dle názoru žalobce se pak žalovaný s danou otázkou vypořádal nesprávně.
26. Žalobce dále odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na přípis, kterým jej žalovaný dne 18. 7. 2016 (tj. před vydáním uvedeného rozhodnutí) seznámil dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), se skutečnostmi zjištěnými při dokazování v rámci odvolacího řízení (dále jen „seznámení se zjištěnými skutečnostmi“). Namítl, že ani z odůvodnění napadeného rozhodnutí, ani ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi, neplyne, že by žalovaný zpochybňoval daňovou účinnost nerealizovaných kurzových rozdílů. Žalovaný tak měl při stanovení základu daně žalobce k předmětné nerealizované kurzové ztrátě přihlédnout, neboť žalobce tuto položku od počátku vykazoval jako daňově účinný náklad. Teprve z vyjádření k žalobě se žalobce dozvěděl, že žalovaný nepřihlédl k nerealizované kurzové ztrátě při stanovení základu daně žalobce vědomě, neboť ji nepovažuje za daňově účinný náklad. Žalovaný tak zkrátil žalobce na jeho právu být seznámen se skutečnými důvody rozhodnutí.
27. K podstatě věci pak žalobce uvedl, že žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 53/2011 – 102 problematiku daňové účinnosti nerealizovaných kurzových ztrát neřešil. Daná věc se týkala daňové účinnosti kurzové ztráty dosažené v důsledku aplikace sjednaného směnného kurzu, navíc se jednalo o ztrátu realizovanou. Jakkoliv Nejvyšší správní soud připojil úvahu o nerealizovaných kurzových rozdílech (citovanou žalovaným), nelze toto vyjádření paušálně a bez rozdílu aplikovat na všechny daňové subjekty. Meritorně se totiž judikatura Nejvyššího správního soudu prozatím vypořádávala pouze s daňovým režimem nerealizovaných kurzových zisků a toho, zda je lze považovat za zdanitelný příjem (viz rozhodnutí ve věcech *MP Development akciová společnost*). Daňovým režimem nerealizovaných daňových ztrát se však Nejvyšší správní soud dosud meritorně nezabýval.

28. Naopak Generální finanční ředitelství se dle žalobce zabývalo komplexně problematikou nerealizovaných kurzových rozdílů (tj. zisků i ztrát) ve své metodice a ve svých stanoviscích. V této souvislosti odkázal na informaci GŘ k nerealizovaným kurzovým rozdílům a na stanovisko Generálního finančního ředitelství k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 45/2011 – 94 ve věci zdanění kurzových rozdílů, obsažené v zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 6. 6. 2012 (dále jen „stanovisko GŘ ve věci zdanění kurzových rozdílů“). Generální finanční ředitelství opakovaně potvrzovalo, že bez ohledu na závěry Nejvyššího správního soudu ve věcech *MP Development akciová společnost* finanční správa považuje nadále nerealizované kurzové rozdíly za daňově účinné položky a nevidí důvod odchylovat se od své dosavadní správní praxe. Generální finanční ředitelství tedy poplatníkům, kteří se nerozhodli postupovat podle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu k nerealizovaným kurzovým rozdílům, garantovalo, že finanční správa jejich postup nebude nijak zpochybňovat, neboť tento se *de facto* shodoval s jejím dlouhodobým názorem (tj. že pro daňový režim nerealizovaných kurzových rozdílů je rozhodující účetní metoda, která určuje způsob účtování kurzových rozdílů v účetnictví a jejich zahrnutí do základu daně z příjmů). Tento závěr odpovídá i vyjádřením žalovaného v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a v žalobou napadeném rozhodnutí. Jeho stanovisko uvedené ve vyjádření k žalobě se tak vymyká dlouhodobě zastávanému přístupu finanční správy.
29. Žalobce zároveň v této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k principu právní jistoty a k významu ustálené správní praxe. Zdůraznil, že po celou dobu postupoval v souladu s ustálenou správní praxí, jak ji definovalo Generální finanční ředitelství, tj. po změně účetní metodiky zahrnoval nerealizované kurzové rozdíly do základu daně, a to v případě zisků i v případě ztrát. V posuzovaném případě se navíc jedná o zdaňovací období roku 2008, že nerealizované kurzové rozdíly mají být do základu daně zahrnuty v souladu s tím, jak o nich bylo účtováno. První rozhodnutí Nejvyššího správního soudu k této problematice bylo vydáno až v roce 2012. Je tedy třeba brát v potaz nejen ustálenou správní praxi k této otázce, ale i temporální účinky judikatury.
30. Žalovaný reagoval na repliku žalobce vyjádřením, v němž uvedl, že předmětem řízení vedeného u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 17/2014 byla otázka, zda nerealizované kurzové rozdíly mají být zahrnuty do základny pro rozdělení zisku/ztráty celého koncernu. Krajský soud se však podrobně zabýval rovněž judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají na základě přepočtu a nemají relevantní základ v nakládání s majetkem. Krajský soud tak rozsudkem č. j. 31 Af 17/2014 – 89 zavázal žalovaného nejen názorem, že nerealizované kurzové rozdíly nevstupují do společné základny pro rozdělení zisku/ztráty celého koncernu, ale rovněž názorem, podle něž tyto nepředstavují zdanitelný příjem.
31. Žalovaný při vydání svého předchozího rozhodnutí v této věci (rozhodnutí ze dne 29. 1. 2014) vycházel ze stanoviska GŘ ve věci zdanění kurzových rozdílů, na něž žalobce nyní odkazuje. Krajský soud však předmětné rozhodnutí žalovaného zrušil a zavázal žalovaného, aby postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž nerealizované kurzové rozdíly nejsou daňově účinným výdajem. Žalovaný proto do nyní napadeného rozhodnutí uvedl, že obecně postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů neovlivňuje rovinu posuzování daňové účinnosti nákladů definovanou v § 24, respektive v § 25 téhož zákona. Úprava základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů metodologií výpočtu nezasahuje do roviny posuzování daňové účinnosti kurzových rozdílů. V tomto konkrétním případě však s ohledem na závazný právní názor krajského soudu nebylo možné přiznat daňovou účinnost nerealizovaným kurzovým rozdílům.
32. Dále žalovaný upozornil, že žalobce na jednu stranu požaduje, aby při výpočtu dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byly nerealizované kurzové rozdíly brány jako daňově neúčinné

výdaje, ale na druhou stranu žádá, aby při stanovení základu daně byly ty stejné nerealizované kurzové rozdíly chápány jako daňově účinné výdaje. Na závěr žalovaný uvedl, že pokud by žalobce v předmětném zdaňovacím období vykázal daňovou povinnost, měla by úprava provedená žalovaným v napadeném rozhodnutí za následek snížení daňové povinnosti. Žalobce však ve zdaňovacím období roku 2008 dosáhl daňové ztráty, a tak provedená úprava vedla ke zvýšení doměřené daně a sděleného penále.

IV. Posouzení věci krajským soudem

33. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s takovým projednáním věci udělili souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobu shledal nedůvodnou.
34. Finanční orgány doměřily žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, neboť dospěly k závěru, že nedodržel podmínku stanovenou v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, dle níž by ceny sjednané v obchodním vztahu (v řízených transakcích) s mateřskou společností měly odpovídat cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobce tedy nedodržel princip tržního odstupu při nastavení cen. V průběhu daňového řízení finanční orgány vznesly vícero výhrad vůči tomu, jakým způsobem žalobce kalkuloval transferové ceny u transakcí prováděných s mateřskou společností. V současnosti nicméně zůstává mezi žalobcem a žalovaným jediná sporná otázka, a to jakým způsobem má být do předmětné kalkulace zahrnuta nerealizovaná kurzová ztráta ve výši 81 tis. EUR (2 181 330 Kč), vzniklá v důsledku sjednaného způsobu financování činnosti žalobce formou půjčky od mateřské společnosti.
35. Jak je patrné z výše uvedeného, krajský soud nerozhoduje v této věci poprvé. Předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem č. j. 31 Af 17/2014 – 89, v němž konstatoval, že finanční orgány nesprávně posoudily otázku, zda nerealizované kurzové rozdíly mají být zahrnuty do základny pro rozdělení zisku/ztráty celého koncernu. Finanční orgány je do základny pro rozdělení zisku/ztráty koncernu zahrnuly, podle krajského soudu tak neměly učinit. Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 45/2011 – 94 a č. j. 5 Afs 56/2012 – 37 (rozsudky ve věcech *MP Development akciová společnost*).
36. Žalovaný následně, s odkazem na právní názor vyslovený v rozsudku krajského soudu č. j. 31 Af 17/2014 – 89, upravil základnu pro rozdělení zisku/ztráty celého koncernu tím způsobem, že z ní vyloučil částku odpovídající nerealizované kurzové ztrátě zahrnuté žalobcem do výsledku jeho hospodaření (81 tis. EUR, respektive 2 181 330 Kč). Celkový hospodářský výsledek řízené transakce tak dle žalovaného činil ztrátu 807 468,49 EUR, při použití odsouhlaseného poměru 17:83 pro rozdělení této ztráty pak činila částka společné základny připadající na žalobce 137 270 EUR (tj. 3 696 681 Kč). Žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí uzavřel, že žalobce vykázal v daňovém přiznání základ daně nesprávně nižší o částku 2 878 076 Kč [tj. 6 574 757 Kč (přiřazená ztráta ze společné základny dle podaného daňového přiznání) mínus 3 696 681 Kč (přiřazená ztráta ze společné základny po odvolacím řízení)].
37. Žalobce s uvedeným postupem žalovaného nesouhlasí. Namítl, že žalovaný sice správně vyloučil nerealizovanou kurzovou ztrátu z výsledné základny pro rozdělení zisku/ztráty, pochybil však tím, že danou položku vyloučil i ze základu daně. Dle žalobce byla tato položka vyloučena při stanovení společné základny koncernu s ohledem na to, že nesouvisí s řízenou transakcí, stále však představuje nedílnou součást hospodářského výsledku žalobce, kterou nelze při následném stanovení hospodářského výsledku (a základu daně) pominout (v podrobnostech viz výše body 9-19 rozsudku).

38. Krajský soud uvedené argumentaci žalobce nepřisvědčil. Žalovaný totiž postupoval v souladu s právním názorem vysloveným v rozsudku krajského soudu č. j. 31 Af 17/2014 – 89 (potažmo v judikatuře Nejvyššího správního soudu citované v tomto rozsudku). Krajský soud zároveň nevidí důvod nic měnit na závěrech, k nimž dospěl ve zmiňovaném rozsudku.
39. V rozsudku č. j. 31 Af 17/2014 – 89 se sice krajský soud primárně vyjadřoval k otázce, zda sporná nerealizovaná kurzová ztráta má být zahrnuta do základny pro rozdělení zisku/ztráty celého koncernu (s ohledem na stav nastolený předchozím rozhodnutím žalovaného a v reakci na žalobní námitky, kterými žalobce proti tomuto rozhodnutí brojil). Nutným důsledkem právního názoru, který zde vyslovil, však také bylo, že nerealizovaná kurzová ztráta musela být vyloučena nejen ze společné základny pro rozdělení zisku/ztráty koncernu, ale i ze základu daně žalobce.
40. Nejvyšší správní soud se ve věcech *MP Development akciová společnost* podrobně zabýval problematikou zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů. Zároveň zdůraznil, že je třeba odlišovat cíle účetnictví a cíle daní (citován je rozsudek č. j. 5 Afs 45/2011 – 94): „*Cílem účetnictví (účetního výkaznictví) je poskytovat informace pro účely kontroly a řízení, zatímco cílem daňového systému je kromě jiného (...) výběr daní (...) Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „užnatelnost“ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů (...) Pro závěr o tom, zda určitý účetní případ (plnění) podléhá dani, resp. zda jej lze považovat za příjem, který je předmětem daně dle příslušného daňového zákona a který z materiálního a ekonomického hlediska za příjem považovat lze, není a nemůže být zásadně určující to, na jaký účet je daný účetní případ účtován; samotná skutečnost, že je účtován na účet výnosů, z něj ještě sensu stricto zdanitelný příjem nečiní.*“
41. Daně lze dle Nejvyššího správního soudu stanovit pouze na základě zákona. Proto je nepřipustné, aby předmět zdanění byl stanoven nikoli v rámci moci zákonodárné, ale v rámci moci výkonné (tj. na základě prováděcí vyhlášky, resp. „postupů účtování“, které jsou vydávány správním orgánem). Z § 23 zákona o daních z příjmů Nejvyšší správní soud dovodil, „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 vymezující, jednalo.“
42. Ve vztahu k otázce zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že v případě „*pohébo ocenění závazku (pohledávky) v cizí měně ke konci roku (k rozvahovému dni) stanoveným přepočtem kurzu ČNB nedochází k žádnému nakládání s majetkem, k žádnému toku finančních prostředků, ať již v české nebo cizí měně. Změna kurzu sama o sobě neznamená, že by stěžovatel dosáhl v předmětném zdaňovacím období příjmu v podobě úspory, tj. že by vynaložil menší množství korun na splacení závazku. Z ekonomického i právního hlediska nemá zdaňování kurzových rozdílů před okamžikem jejich vlastní realizace žádné opodstatnění, jedná se pouze o „příjem“ fiktivní. Nerealizované kurzové rozdíly vyjadřují tedy stav, který dosud nenastal, a je pouze simulován pro potřeby účetnictví, a to za účelem vykázání výše závazku v české měně; nelze zde proto hovořit o dosažení zisku nebo ztráty k rozvahovému dni, neboť k tomuto momentu nedochází k vlastní směně peněz, která jediná může vést k realizaci zisku, příp. ztráty. Ziskem může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění operace (splátky, na kterou bylo vynaloženo méně českých korun).*“
43. Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že „je třeba rozlišovat mezi „kurzovými rozdíly“ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kurzové rozdíly) a skutečnými „kurzovými zisky“, resp. ztrátami (realizované kurzové rozdíly). Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem (operativní činnosti podnikatelského subjektu), nemají žádný vliv a dopad na hospodářskou produktivitu, resp. výsledek hospodaření. Jedná se de facto pouze o virtuální zisky (nebo ztráty).“

44. Z citovaných pasáží rozsudku č. j. 5 Afs 45/2011 – 94 jednoznačně plyne, že žalovaný nemohl v posuzovaném případě zohlednit nerealizovanou kurzovou ztrátu jako daňový náklad. Nejvyšší správní soud vyslovil svůj závěr o nutnosti rozlišovat mezi nerealizovanými a realizovanými kurzovými rozdíly obecně, tj. jak pro kurzové zisky (účtované do výnosů), tak pro kurzové ztráty (účtované do nákladů). Neobstojí tedy argumentace uplatněná žalobcem v jeho replice k vyjádření žalovaného k žalobě, podle níž judikatura Nejvyššího správního soudu dosud neřešila problematiku daňové účinnosti nerealizovaných kurzových ztrát (viz výše bod 27).
45. Krajský soud nevyhověl ani dalším námitkám uplatněným žalobcem v jeho replice. K tvrzení žalobce, podle něž jej žalovaný zkrátí na jeho právu být seznámen se skutečnými důvody rozhodnutí (viz bod 26 rozsudku), krajský soud konstatuje, že jak z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí, tak z obsahu přípisu žalovaného ze dne 18. 7. 2016, muselo být žalobci zřejmé, že žalovaný neuznal předmětnou nerealizovanou kurzovou ztrátu jako daňově účinný náklad (a z jakých důvodů tak učinil).
46. Z žalobcem dále zmíněných informací GFŘ a stanoviska GFŘ (viz bod 28 a 29) skutečně plyne, že dlouhodobá praxe finanční správy vycházela z právního názoru, podle něž je pro daňový režim nerealizovaných kurzových rozdílů rozhodující účetní metoda, která určuje způsob účtování kurzových rozdílů v účetnictví. Generální finanční ředitelství zároveň *de facto* avizovalo, že finanční správa nehodlá respektovat judikaturu, která tuto praxi narušuje. Upozornilo také na legislativní změny přijaté (patrně v reakci na citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu) s účinností od 1. 1. 2014. Dovolává-li se však žalobce v této souvislosti principu právní jistoty a významu ustálené správní praxe, pak krajský soud musí konstatovat, že v této konkrétní věci byl žalovaný k respektování předmětné judikatury zavázán rozsudkem krajského soudu č. j. 31 Af 17/2014 – 89. Na uvedeném hodnocení nemůže nic změnit ani skutečnost, že v posuzovaném případě se jedná o zdaňovací období roku 2008, přičemž první rozhodnutí Nejvyššího správního soudu k této problematice bylo vydáno až v roce 2012. Nejvyšší správní soud poprvé zaujal výše shrnutý názor ohledně zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů v případě, v němž se také jednalo o dřívější zdaňovací období (konkrétně o zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006). Na svém názoru pak Nejvyšší správní soud setrval i v následných rozhodnutích (č. j. 5 Afs 56/2012 a č. j. 5 Afs 53/2011), kdy mu již musely být známy výhrady, které vůči němu měla finanční správa. Obecně lze říct, že pokaždé, kdy soudní judikatura dospěje k závěru, který nějakým způsobem narušuje dosavadní správní praxi finančních orgánů, dochází k jistému zásahu do právní jistoty daňových subjektů. To ale ještě samo o sobě neznamená, že by takové závěry soudní judikatury mohly být aplikovány pouze do budoucna.

V. Závěr a náklady řízení

47. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
48. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Hradec Králové 18. března 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu