



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D a soudců Mgr. Václava Trajera a Mgr. Gabriely Vršanské v právní věci **žalobkyně: SIAD Czech, spol. s r.o.**, IČ 48117153, se sídlem Doubravínova 330/25, 163 00 Praha 6 - Řepy, zastoupené Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, se sídlem Jungmannova 319, 506 01 Jičín, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 11. 2012, č.j. 11885/12-1200-505700,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 11. 2012, č.j. 11885/12-1200-505700, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n zaplatit** žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **16.600,- Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 11. 2012, č.j. 11885/12-1200-505700, jímž byl k odvolání žalobkyně změněn výrok rozhodnutí Finančního úřadu v Mostě (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 6. 2012, č.j. 107096/12/206913505376, kterým bylo částečně vyhověno odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 11. 5. 2011, č.j. 96885/11/206911502436, na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, tak, že napadený dodatečný platební výměr změnilo tak, že doměřená daň se z částky 1 106 880,- Kč změnila na částku 0,- Kč a současně bylo podle § 2 odst. 5 s přihlédnutím k § 264 odst. 13 zákona č. 2800/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), změněno penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty za zdaňovací období 2006 podle § 37b odst. 1 písm. c)

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) z částky 2 387 450,- Kč na částku 2 166 047,- Kč.

Na tomto místě soud podotýká, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), ve spojení s § 5, § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona o finanční správě od 1. 1. 2013 přešla působnost z Finančního ředitelství v Ústí nad Labem na Odvolací finanční ředitelství, které tak od počátku soudního řízení v projednávané věci, zahájeného dne 30. 1. 2013, bylo žalovaným. Soud proto z úřední povinnosti provedl korekci v označení žalované strany a jednal s Odvolacím finančním ředitelstvím v pozici žalovaného.

Žalobkyně v podané žalobě zrekapitulovala průběh daňového řízení ve věci daně z příjmů za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí žalobkyně namítala, že žalovaný rozhodl v rozporu s ustanoveními § 114 a násl. daňového řádu, když vyhodnotil odvolací důvody neúplně a nesprávně. Žalobkyně zejména namítala, že stanovením povinnosti uhradit penále ve výši 5% z dodatečně snížené daňové ztráty žalovaný (resp. správce daně) porušil zásady správního trestání zakotvené v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, když při správním trestání – uložení penále postupoval podle § 264 odst. 13 daňového řádu a § 37 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků a nikoliv podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně v této souvislosti shrnula vývoj právní úpravy penále a jeho funkce a poukázala na vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se penále, s ohledem na změnu zákona o správě daní a poplatků účinnou od 1. 1. 2007, kdy byl v § 63 zákona o správě daní a poplatků upraven úrok z prodlení vedle úpravy daňového penále provedené § 37b zákona o správě daní a poplatků, kdy daňové penále tak nadále plní výlučně funkci represivní a odstrašovací, neboť funkci preventivní a paušalizované náhrady eventuální újmy plní úrok z prodlení. Toto rozdělení zůstalo zachováno i v daňovém řádu. Žalobkyně v této věci výslovně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č.j. 2 Afs 159/2005-43, a důvodovou zprávu k daňovému řádu, z níž citovala část týkající povahy úroku z prodlení jako ekonomické náhrady za nedoplatky peněžních prostředků na daních a penále, které je obligatorní sankcí přímo ze zákona a je následkem nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt. Žalobkyně přitom poukazovala i na systematiku zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu a charakter daňového penále, z něhož vyplývá, že cílem jeho uložení je potrestání daňového subjektu za nesplnění povinnosti, tj. uložení daňového penále má charakter správního trestání.

Žalobkyně dále namítla, že žalovaný svým rozhodnutím zasáhl do jejích zákonných práv, neboť nezahrnutím nákladové položky kurzového rozdílu jí uvedeného v odvolání do pořizovací ceny majetku chybně stanovil výši daňové ztráty. Žalobkyně v této souvislosti shrnula historický vývoj dopadu „kurzových rozdílů“ do výdajů spojených s pořízením hmotného investičního majetku. Poukázala na to, že v zákoně o daních z příjmů není problematika dopadů kurzových rozdílů vůbec řešena a vždy vyplývala pouze z podzákonných předpisů, a to Opatření Federálního ministerstva financí č.j. V 20/ 100/1992, dle jehož čl. VII, odst. 1 písm. a) se na účtu 042 - pořízení hmotných investic, účtoval pořizovaný hmotný investiční majetek do doby jeho uvedení do užívání s výdaji spojenými s jeho pořízením

včetně kurzových rozdílů. Od 1. 1. 2001 bylo zahrnutí kurzových rozdílů do výdajů spojených s pořízením majetku vypuštěno, když současně nebylo stanoveno, že se jedná o součást výdajů provozních, kurzové ztráty se účtovaly na vrub účtu 563 – Kurzové ztráty, dle čl. III. – Obsahové vymezení účtových skupin finančních nákladů. Od 1. 1. 2003 nabyla účinnosti vyhláška č. 500/2002 Sb., z jejíhož ust. § 47 odst. 2 písm. c) jednoznačně vyplývá, že kurzové rozdíly nejsou součástí ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Žalobkyně namítala, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou nepřipustnosti stanovení daně podzákonnou právní normou a rozporovala konstatování žalovaného v odvolání, že vyhláška k zákonu o účetnictví byla „přijata formou zákona č. 500/2002 Sb., je tudíž závazná pro účetní jednotky a je podzákonnou normou ve vztahu k zákonu o účetnictví“. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č.j. 5 Afs 45/2011-94, v části týkající se nepřipustnosti stanovení předmětu zdanění jiným způsobem než zákonem. Namítala, že podmínky výpočtu daně – zahrnutí kurzových rozdílů do výdajů spojených s pořízením majetku, byly měněny vždy pouze podzákonným právním předpisem, což je v rozporu nejen s citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, ale i čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně nutnost zahrnutí kurzových rozdílů do pořizovací ceny majetku a odpovídající úpravy daňové ztráty podpořila odkazem na Rozhodnutí ministra průmyslu a obchodu č. 191/2004, o příslibu investičních pobídek, č.j. 42011/04/04200/01000, vydaného dne 26. 1. 2005, podle kterého může celková hodnota poskytnuté investiční pobídky formou slevy na dani z příjmů podle § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, činit maximálně 352,5 mil Kč při splnění podmínek stanovených v § 35b resp. § 35a odst. 2 až 5 zákona o daních z příjmů.

S ohledem na shora vytýkané vady rozhodnutí, navrhovala žalobkyně, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného o odvolání a požadovala náhradu nákladů řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Ve vztahu k námitce týkající se výše daňového penále žalovaný odmítl stanovisko žalobkyně, že penále představuje sankci za správní delikt, ale poukázal na to, že má funkci paušalizované náhrady eventuální újmy utrpěné státem v důsledku toho, že daně nebyla zaplacená řádně a včas. Žalovaný uvedl, že v předmětné věci byl použit zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2010, v jehož ust. § 37b odst. 1 písm. c) je stanoveno penále ve výši 5%, je-li snižována daňová ztráta, neboť daň vyměřená dle řádného daňového tvrzení za rok 2006 byla splatná v roce 2007. Postup podle dosavadní úpravy vyplývá z ust. § 264 odst. 13 daňového řádu.

Ve vztahu k požadavku na zahrnutí kurzových rozdílů do pořizovací ceny majetku a odpovídající úpravy daňové ztráty žalovaný poukázal na vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.), která výslovně stanoví, že kurzové rozdíly nejsou součástí pořizovací ceny. Ze skutečnosti, že dřívější účetní postupy (tj. nikoli zákon) upravovaly účtování kurzových rozdílů jinak, proto nelze dovodit, že vyhláškou byly změněny zákonné podmínky pro výpočet základu daně. Žalovaný označil odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č.j. 5 Afs 45/2011-94, za nepřipadný s odůvodněním, že tento se zabýval problémem zdaňování nerealizovaných kurzových rozdílů, které sice jsou účtovány jako výnosy, ale nejsou příjmem zdanitelným podle zákona o daních z příjmů. V případě žalobkyně se ale o takový případ nejednalo, neboť žalobkyně si

v rámci termínové operace dohodla kurz CZK k EUR, který se následně ukázal nevýhodný. Vzniklá ztráta pak představovala náklad související se zdanitelnými příjmy, který vznikl při finanční transakci realizované v roce 2005, měl být účtován do skupiny finančních nákladů a byl daňově účinný ve zdaňovacím období jeho vzniku (je přitom zcela irelevantní, zda v takovém případě jde o oceňovací rozdíl z derivátu nebo běžný kurzový rozdíl). Žalovaný zdůraznil, že současný stav, kdy se kurzové rozdíly nezahrnují do pořizovací ceny majetku, odpovídá zásadám vyjádřeným ve shora uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu, naproti tomu se v jeho světle jeví jako rozporuplná předchozí praxe vycházející z účetních postupů. Požadavek žalobkyně na zahrnutí kurzového rozdílu do pořizovací ceny majetku tak nemá opodstatnění.

V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně znovu poukázala na změny právní úpravy ve vztahu ke změně funkce daňového penále, kdy s účinností od 1. 1. 2007 byl samostatně upraven úrok z prodlení a daňové penále, které nadále plní jen funkci represivní a odstrašovací, neboť funkce – preventivní a paušalizované náhrady škody – představuje úrok z prodlení. Žalobkyně citovala čl. 40 odst. 6 Listiny. K námitce žalovaného týkající se neaplikovatelnosti závěrů žalobkyní zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 45/2011 – 94 ze dne 19. 4. 2012, žalobkyně odkázala na obecné závěry uvedené ve zmíněném rozsudku, vztahující se k rozdělení moci zákonodárné a výkonné v daňové oblasti, korespondující s názorem žalobkyně, že *„Daně lze stanovit pouze na základě zákona, což se děje v rámci legislativního procesu, na základě zákonem stanoveného postupu. Pouze při dodržení zákonných podmínek lze mít za legitimní určení předmětu zdanění. Je proto zcela nepřípustné, aby předmět zdanění, tedy to, co má být zdaněno a odňato z majetkové sféry jednotlivce, bylo stanoveno jakýmkoli jiným způsobem, nadto nikoli v rámci moci zákonodárné, ale v rámci moci výkonné (tj. na základě prováděcí vyhlášky, resp. „Postupů účtování“, které jsou vydávány správním orgánem, zde ministerstvem financí). V takovém případě dochází k porušení ústavního principu dělby moci“* a dále *„Pokud zákonodárce v zákoně nestanoví výslovně, co dani podléhá, resp. co je od daně osvobozeno, nebo např. které výdaje jsou daňově uznatelné a které nikoli, nelze určité plnění zdanit nebo naopak od daně osvobodit nebo výdaj pro účely stanovení základu daně uznat či vyloučit pomocí jiných nástrojů, a to zde konkrétně prostřednictvím moci výkonnou stanovených účetních postupů (např. použití výsledkové nebo rozvahové metody účtování), které by bylo lze kdykoli měnit. Samotná skutečnost, že v důsledku účetních postupů se určitý „příjem“ zaúčtuje, tedy vejde do hospodářského výsledku, neznamená, že se jedná vždy také o příjem podléhající zdanění. Pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat legitimní zákonný rámeček.“*

V podání ze dne 22. 2. 2016 žalobkyně k podpoře svého právního názoru týkajícího se sankční povahy daňového penále odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č.j. 4 Afs 210/2014-57, z něhož rozsáhle citovala.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť účastníci nesdělili v soudem stanovené lhůtě svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv oba byli ve výzvě soudu výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který

žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba je z části důvodná.

Ze správního spisu zjistil soud následující relevantní skutečnosti.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 5. 2011, č.j. 96885/11/206911502436, Finanční úřad v Mostě vyměřil žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 daň z příjmů právnických osob v částce 1 106 880,- Kč, zrušil daňovou ztrátu z příjmu právnických osob v částce 43 321 499,- Kč a stanovil žalobkyni povinnost uhradit penále podle ustanovení § 37b odst. 1 písm. a) a písm. c) zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu ve výši 221 376,- Kč (20 % z částky doměřené daně) a ve výši 2 387 450,- Kč (5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty). Uvedený platební výměr byl vydán na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 28. 4. 2011, č. j. 133320/11/214540506424. K odvolání žalobkyně Finanční úřad v Mostě rozhodnutím ze dne 21. 6. 2012, č.j. 107096/12/206913505376 změnil platební výměr tak, že doměřenou daň z částky 1 106 000,- Kč změnil na částku 0,- Kč a změnil daňové penále z částky 2 387 450,- Kč na 2 166 074,- Kč. Odvolání žalobkyně výše uvedeného rozhodnutí Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) rozhodnutím ze dne 6. 11. 2012, č.j. 11855/12-1200-505700, zamítlo a napadané rozhodnutí potvrdilo a stanovilo náhradní lhůtu splatnosti penále na 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí o odvolání na účet správce daně v rozhodnutí identifikovaný.

K námitce žalobkyně týkající se použití ust. § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků při stanovení sazby penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty soud uvádí následující.

V zákoně o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, byly instituty daňových nedoplatků a penále upraveny v ustanovení § 63 tohoto zákona. Podle § 63 odst. 1 tohoto zákona platilo, že nezaplatí-li daňový dlužník splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti, je v prodlení. Dle odst. 2 tohoto ustanovení se penále počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to od původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí. Ve specifických případech upravených v § 63 odst. 3 pak zákon o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2006, stanovil sazbu penále v poloviční výši oproti odst. 2, tj. 0,05 % denně, resp. ve výši dvojnásobné, tj. 0,2 % denně. Přestože se v těchto případech jednalo o úpravu penále za to, že daňový subjekt nepřiznal daň v zákonné výši, i zde bylo nastoupení povinnosti k platbě penále vázáno na skutečnost, že se daňový dlužník nachází v prodlení, a výše penále se odvíjela od

délky prodlení a výše dlužné částky (resp. z rozdílu mezi daní dosud nepravomocně vyměřenou a vyšší daní vyměřenou, resp. daní nesprávně sraženou).

Zákonem č. 230/2006 Sb., kterým došlo ke změně zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě a dalších souvisejících předpisů, byl s účinností od 1. 1. 2007 novelizován také zákon o správě daní a poplatků. Novelizováno bylo mj. jeho ustanovení § 63, kdy daňový dlužník, jenž se dostal do prodlení s platbou daně, byl namísto penále povinen platit úrok z prodlení. Předmětným zákonem bylo do zákona o správě daní a poplatků vloženo také nové ustanovení § 37b „Penále“. Na rozdíl od předchozí právní úpravy, kdy penále dle původního znění § 63 zákona o správě daní a poplatků v sobě kombinovalo penále v užším smyslu v odst. 3 a také současný úrok z prodlení v odst. 2, kdy u obou byla povinnost k platbě penále vázána na skutečnost, že se daňový dlužník nachází v prodlení, nová právní úprava tyto instituty odlišuje. Podle čl. VI. 1. přechodných ustanovení zákona se úprava obsažená v § 37b tohoto zákona (pozn. rozuměno zákona č. 230/2006 Sb.) použije pro daně, u kterých lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování uplynula po účinnosti tohoto zákona. Uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování do účinnosti tohoto zákona, použije se § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona. Podle čl. VI. 3. Přechodných ustanovení zákona se úprava obsažená v § 63 tohoto zákona použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.

Dle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platí, že daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo daňové ztráty, popřípadě daně stanovené k přímému placení tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována, 20 %, je-li snižován odpočet daně, nebo 5 %, je-li snižována daňová ztráta.

Právní úprava penále obsažená v § 37b zákona o správě daní a poplatků, byla zcela převzata do ustanovení § 251 daňového řádu, s následujícími dvěma výjimkami. V odst. 1 písm. c) bylo penále nově stanoveno ve výši 1 % pro případ, že dochází ke snižování daňové ztráty (oproti původním 5 %), a dále odst. 3 tohoto ustanovení nově zní, že správce daně o povinnosti uhradit penále rozhodne, nikoli daňový subjekt o povinnosti vyrozumí.

Podle § 264 odst. 13 daňového řádu platí, že uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.

Klíčovou otázkou pro rozhodnutí o námitce žalobkyně, která nesouhlasí se závěrem žalovaného ohledně funkce penále upraveného v § 37b zákona o správě daní a poplatků a argumentuje aplikovatelností zásad správního trestání vyplývajících z čl. 40 odst. 6 Listiny na uvedenou věc, je otázka povahy daňového penále, kterou se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, na jehož usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, dostupné na www.nssoud.cz, soud plně odkazuje. Z tohoto usnesení vyplývá závěr, že „*penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod*“.

K povaze daňového penále Nejvyšší správní soud uvedl konkrétně: „*Rozšířený senát na základě všech výše uvedených úvah dospěl k tomu, že na penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 je oproti úpravě penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006 nutno nahlížet jako na sankci. Ačkoli je penále zařazeno do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy. Je třeba odmítnout i argument stěžovatele, že zákon penále jako trest výslovně neoznačuje, nýbrž je systematicky považuje pouze za příslušenství daně. Jakkoliv se jedná o zákonný pojem užívaný původně jak zákonem o správě daní a poplatků (srov. § 58), tak nyní daňovým řádem (srov. § 2 odst. 5), jde o vymezení předmětu správy daní, se zdůrazněním, že zde vyjmenované instituty (kromě penále dále úroky a pokuty, nikoliv už náklady řízení) sledují osud daně. To je však kontext procesní, vymezující správcí daně rozsah jeho působnosti, bez významu pro hmotněprávní sankční charakteristiku penále. Ostatně k sankční povaze zmíněné pokuty za opožděné tvrzení daně (systematicky rovněž zařazené mezi příslušenství daně) se nedávno jasně vyjádřil Ústavní soud, který posuzoval ústavní souladnost § 250 daňového řádu (blíže srov. nález ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, č. 187/2015 Sb.)“.*

V souladu s výše uvedeným právním posouzením postupoval soud i v nyní projednávané věci, v níž lze jednoznačně shrnout, že penále, o kterém bylo finančním ředitelstvím (správcem daně) rozhodnuto, představuje trest, a proto je třeba na něj aplikovat i čl. 40 odst. 6 Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější. Daňový řád přitom v ustanovení § 251 odst. 1 písm. c) nově stanoví penále ve výši 1 %, je-li snižována daňová ztráta [oproti 5 % stanoveným pro tento případ v § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. Je tedy zřejmé, že přechodné ustanovení v § 264 odst. 13 daňového řádu mělo být finančním ředitelstvím vyloženo způsobem souladným s ústavním pořádkem, protože při jeho aplikaci v doslovném znění by byl v posuzovaném případě uložen trest v rozporu s čl. 40 odst. 6 větou druhou Listiny. Význam právního předpisu nižší síly je v takovém případě nutné podle rozhodnutí Ústavního soudu [srov. např. nález ze dne 30. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 37/11, v němž Ústavní soud vyjádřil možnost správních orgánů a obecných soudů upustit od sankce, která by v konkrétním případě výjimečně protiústavně zasahovala do garantovaných práv ústavním pořádkem, a to i v případech, kdy zákon neuvádí možnost správního orgánu věc posoudit v rámci správního uvážení] doplnit pravidlem plynoucím z předpisu vyšší právní síly. Finanční ředitelství proto mělo stanovit výši penále podle právního předpisu pro žalobkyni příznivějšího; tedy měl aplikovat § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu. V jiných případech, kde ke konfliktu s čl. 40 odst. 6 Listiny nedochází, může být § 264 odst. 13 daňového řádu aplikován v souladu se svým vlastním zněním. Typicky tomu bude tehdy, když toto přechodné ustanovení odkazuje na penále podle § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, které podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nemělo povahu trestu (srov. též čl. VI. bod 1 zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony). Dosavadní předpisy se při výpočtu penále podle § 264 odst. 13 daňového řádu použijí rovněž v případě odkazu na § 37b odst. 1 písm. a) a b) zákona o správě daní a poplatků, i v tomto případě je totiž aplikace dosavadních předpisů o výši penále v souladu s ústavní normou obsaženou v čl. 40 odst. 6 Listiny.

Ze shora uvedených důvodů soud přisvědčil žalobkyni v tom, že jí stanovené penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty za zdaňovací období 2006 má povahu trestu, a proto

mělo finanční ředitelství (správce daně) postupovat dle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a stanovit výši penále podle § 251 daňového řádu, který je pro žalobkyni příznivější. S ohledem na uvedené shledal soud žalobu v této části důvodnou.

Naproti tomu soud nemůže přisvědčit obecnému tvrzení žalobkyně, že kurzové rozdíly je možno zahrnout do pořizovací ceny majetku, když historicky toto postupy účtování (Opatření Federálního ministerstva financí) platnými do roku 2002 bylo umožněno. Možnost volby daňového subjektu, zda určité náklady do ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku do doby jeho uvedení do užívání zahrne vedle pořizovací ceny majetku, zákon o účetnictví (ani zákon o daních z příjmů) neuvádí. Vyhláška č. 500/2002 Sb. možnost rozhodnout se o zahrnutí do ocenění majetku výslovně stanoví pouze pro úroky, zejména z úvěru [viz § 47 odst. 2 písm. b) vyhlášky ve znění účinném do 31. 12. 2007], nikoliv pro kurzové rozdíly nebo ztráty z uplatnění reálné hodnoty derivátu, tomu pak odpovídá i dikce ust. § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, když vylučuje z uznatelných nákladů výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2, včetně splátek a úroků z úvěrů a půjček spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění. Uvedená vyhláška také ve svém § 47 odst. 2 písm. c) výslovně stanoví, že součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou kurzové rozdíly. Toto má své logické opodstatnění, když vyhláška hovoří pouze obecně o kurzových rozdílech vznikajících při ocenění majetku a nerozlišuje mezi kurzovými rozdíly realizovanými (tj. představujícími reálný příjem nebo ztrátu spočívající ve zhodnocení nebo znehodnocení koruny vůči cizí měně doprovázeného fyzickým tokem peněz) a nerealizovanými (tj. reálná změna kurzu, vyjádřená v účetnictví stanoveným způsobem při ocenění závazku v cizí měně), jak toto rozdělení jednoznačně vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č.j. 5 Afs 45/2011 – 94. Z nezahrnutí kurzových rozdílů do ocenění dlouhodobého majetku přitom nelze dovodit, že by tímto způsobem byl prováděcí vyhláškou stanoven předmět zdanění (tj. to co má být zdaněno a odňato z majetkové sféry jednotlivce) v rozporu se zákonem, resp. nad rámec zákona, když samotnou změnou účetní metody ještě nebyl zahrnut do daňového základu příjem, který jím není, resp. nebyl vyloučen z daňově uznatelných výdajů skutečný výdaj.

Jak vyplývá z předloženého spisu a přezkoumávaného rozhodnutí, uplatnila žalobkyně v odvolání proti rozhodnutí o odvolání ze dne 21. 6. 2012, č.j. 107096/12/206913505376, oproti původním daňovým tvrzením, při současné absenci tvrzení nezákonnosti rozhodnutí či nesprávnosti úředního postupu správce daně, požadavek na zohlednění částky 4 452 993,- Kč v základu daně za rok 2006. Tento požadavek žalobkyně odůvodnila tím, že v rámci výstavby výrobního areálu v Rajhradcích pořídila majetek v celkové hodnotě 669 020 246,94 Kč, přičemž na pořízení majetku čerpala úvěr v celkové hodnotě 20 000 000,- EUR, který byl následně k 28. 2. 2005 transformován zajišťovací swapovou operací na úvěr ve výši 669 000 000,- Kč. V roce 2006 byla část úvěru ve výši 570 000 000,- Kč započtena s pohledávkou za jediným společníkem (tento pořídil předmětnou část úvěru od banky v únoru 2006) v souvislosti se zvýšením základního kapitálu a ostatních kapitálových fondů. Předmětnou operaci žalobkyně označila jako „hedging“ a ztrátu s ní související ve výši 39 334 043,- Kč vykázala v hospodářském výsledku roku 2006, správce daně toto posoudil jako oceňovací rozdíl při uplatnění reálné hodnoty derivátu k obchodování časově a věcně související s obdobím roku 2005 a z daňově účinných nákladů vyloučil v roce 2006 částku 39 334 043,- Kč. Žalobkyně přitom v rámci podaného odvolání tvrdila kurzové rozdíly

v absolutní výši 46 156 634,45 Kč, stanovila podíl hodnoty kurzových rozdílů zvyšujících pořizovací cenu majetku připadající na jednotlivé položky majetku v celkové hodnotě 669 020 246,94 Kč podle odpisových skupin a nově uplatnila daňové odpisy majetku v roce 2007 (3. rok odpisování majetku po jeho zařazení do užívání v roce 2005) v celkové výši 4 452 993, - Kč.

Z vyjádření žalobkyně přitom vyplývá, že zpětně přistoupila k zahrnutí kurzových rozdílů do pořizovací ceny hmotného majetku s ohledem na závěry správce daně vyjádřené ve zprávě o daňové kontrole, který ztrátu z operace nazvané „hedging“, dle jejího vyjádření, posoudil jako „kurzový rozdíl“, který souvisel s obdobím uvedení pořizovaného majetku do užívání.

S touto prezentací závěru správce daně však soud rozhodně nesouhlasí, neboť z obsahu zprávy o daňové kontrole jednoznačně vyplývá, že správce daně částku 39 334 043,- Kč, o níž žalobkyně účtovala jako o zajišťovacím derivátu, posoudil jako oceňovací rozdíl při uplatnění reálné hodnoty derivátu k obchodování - pevné termínové operaci vztahující se k úvěrové smlouvě (správcem daně byl zjištěný derivát posouzen jako derivát k obchodování, nikoli zajišťovací s ohledem na to, že žalobce neprokázal splnění podmínek stanovených v ust. § 52 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Tento oceňovací rozdíl přitom správce daně považoval za reálný, uskutečněný již v roce 2005 (resp. 2004, v závislosti na průběhu čerpání a splácení úvěru), kdy byl úvěr v EUR transformován na úvěr v CZK. Tento závěr správce daně přitom korespondoval s vlastním tvrzením žalobkyně (viz příloha účetní závěrky, vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 21. 3. 2011), tj. za ztráty/zisky žalobkyně realizované v roce 2004 a 2005, které měly být uplatněny v nákladech roku 2005. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že žalobkyně tyto závěry správce daně, z nichž následně vycházelo i finanční ředitelství v podaných odvoláních ani v podané žalobě nerozporovala. Soud proto tyto závěry považuje za nesporné a z těchto dále vychází.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Soud v této souvislosti připomíná, že ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů obsahuje pouze demonstrativní výčet toho, co se rozumí výdaji (náklady), na které lze aplikovat obecné pravidlo obsažené v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen, v případě pochybností, prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu;“ viz kupř. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 79/2010-98, č.j. 1 Afs 48/2010-72 a č.j. 9 Afs 30/2007-73. Dílčím závěrem, plynoucím z § 24 zákona o daních z příjmů je, že výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou výdajem toho zdaňovacího období, ve

kterém byly daňovým subjektem prokazatelně vynaloženy, pokud zákon nestanoví jinak; viz kupř. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 25/2008-48.

Podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 také odpisy hmotného majetku (§ 26 až 33).

Podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 26) a pozemků včetně splátek a úroků z úvěrů spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich pořizovací ceny.

Z uvedeného tak vyplývá, že náklady na pořízení hmotného majetku dle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, nelze uplatnit jednorázově v jednom zdaňovacím období v plné výši, ale pouze postupně, prostřednictvím odpisování (ustanovení § 26 a násl. zákona o daních z příjmů), založeného na rozložení vstupní ceny hmotného majetku na dílčí částky, které jsou dále za podmínek vyplývajících z § 30 a násl. zákona o daních z příjmů uplatňovány v následujících zdaňovacích obdobích jako nákladové (výdajové) položky, a to maximálně do výše vstupní ceny (§ 30 zákona o daních z příjmů). Pro odpisování hmotného majetku pořízeného úplatně [§ 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů], je proto nezbytné prokázání jeho pořizovací ceny, která je v těchto případech vstupní cenou. Neprokáže-li daňový subjekt pořizovací (vstupní) cenu hmotného majetku správci daně, není oprávněn odpisy jako nákladové položky uplatňovat, a to i za situace, kdy je jeho vlastnické právo k tomuto hmotnému majetku nesporné; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č.j. 2 Afs 3/2009-62; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2005, č.j. 6 Afs 15/2004-95, dostupné na www.nssoud.cz.

Zákon o daních z příjmů v ust. § 29 stanoví, co je vstupní cenou hmotného investičního majetku, a to ve shodě s ust. § 25 odst. 4 zákona o účetnictví, na které pod čarou odkazuje. Oba předpisy shodně hovoří o ceně pořizovací, je-li majetek pořízen úplatně, o vlastních nákladech, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii. V této souvislosti soud poznamenává, že odkaz na zákon o účetnictví uvedený v § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů byl v rozhodném období správný.

Zákon o účetnictví přitom stanoví, že pořizovací cenou je cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. Náklady související s pořízením hmotného investičního majetku ve smyslu § 25 odst. 4 zákona o účetnictví nejsou v zákoně blíže specifikovány, jediným kritériem jejich zařazení do pořizovací ceny hmotného investičního majetku je, že souvisejí s jeho pořízením, přičemž nelze vyloučit, že související náklady budou i náklady, které vzniknou pořizovateli jeho vlastní činností; viz rozhodnutí KS v Hradci Králové ze dne 17. 5. 1999, sp. zn. 31 Ca 222/98.

Jak soud uvedl výše, částka 39 334 043,- Kč v daném případě představuje oceňovací rozdíl ze změny reálné hodnoty derivátu při jeho uzavření (vypořádání) a zůstává v základu daně z příjmů. Ze zákona o účetnictví či zákona o daních z příjmů přitom nevyplývá důvod případnou ztrátu zahrnovat do nákladů souvisejících s pořízením hmotného majetku, když, jakkoli tento derivát sloužil k zajištění úvěru ve formě zajištění rizika kurzových změn, nelze dovodit přímou souvislost těchto nákladů s pořízením majetku, resp. ekonomickou nevyhnutelnost těchto nákladů k tomu, aby byl hmotný majetek způsobilý přinášet užitek. Tak tomu je i v případě nespecifikovaného hmotného majetku, k němuž žalobkyně v odvolání uplatnila odpisy „kurzových rozdílů“ (viz tabulka na str. 3 odvolání žalobkyně ze dne

23. 7. 2012). Předmětné náklady (výdaje) totiž souvisejí přímo s realizací termínové operace – obchodu, jehož hodnota se odvozuje od kurzu určitého aktiva, přičemž výsledný rozdíl je právě výsledkem tohoto obchodu, náklady tak přímo souvisejí s předmětným derivátem, nikoli s majetkem pořízeným z úvěru a nic na tom nemění skutečnost, že předmětný pevný termínový obchod byl sjednán v souvislosti s uzavřenou smlouvou o úvěru. Tyto náklady (výdaje) pak byly daňově účinné ve zdaňovacím období, v němž reálně vznikly, zcela v souladu s ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého 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, což ostatně v dané věci nezpochybňoval správce daně ani žalovaný.

Závěrem proto soud shrnuje, že pro závěr žalobkyně, že daňový subjekt je oprávněn sám rozhodnout, zda kurzové rozdíly, resp. oceňovací rozdíly při uplatnění reálné hodnoty derivátu zahrne do pořizovací ceny hmotného majetku a následně z takto stanovené vstupní ceny bude uplatňovat výdaje formou odpisů nelze v zákoně o daních z příjmů vysledovat žádný podklad. Žalobkyní tvrzené historické změny metod účtování kurzových rozdílů neznamenaají, že stávající vyhláška č. 500/2002 Sb. v rozporu se zákonem stanoví předmět zdanění, tudíž nebylo shledáno porušení principu dělby moci, jak tvrdila žalobkyně, neboť samotnou vyhláškou nejsou vyloučeny realizované kurzové rozdíly, jak byly definovány Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č.j. 5 Afs 45/2011-94, na nějž žalobkyně odkazuje, ze základu daně z příjmů.

Soud neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že se finanční ředitelství nevypořádalo s námitkou spočívající v nepřípustnosti stanovení daně podzákonnou normou, když z rozhodnutí žalovaného vyplývá (str. 5 odůvodnění), že podzákonná norma, rozuměno vyhláška č. 500/2002 Sb., je v souladu se zákonem o daních z příjmů a rozporná byla spíše předchozí praxe vyplývající pouze z účetních postupů, kdy kurzové rozdíly byly zahrnovány do pořizovací ceny majetku. Na správnost závěrů finančního ředitelství pak nemůže mít vliv skutečnost, na kterou žalobkyně poukazovala, a to, že na str. 5 odůvodnění žalovaný zjevně nesprávně uvádí, že „vyhláška byla přijata formou zákona“, když je zřejmé, že finanční ředitelství tuto následně definuje jako podzákonnou normu.

Vzhledem k tomu, že soud shledal žalobu částečně důvodnou, zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost. Současně vyslovil, že se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému (§ 78 odst. 4 s.ř.s.), který je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Žalobkyně měla ve věci úspěch, proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení v celkové výši 16.600,- Kč, která se skládá z částky 3.000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, z částky 12.400,- Kč za čtyři úkony právní služby po 3.100,- Kč poskytnuté zástupcem Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem [převzetí věci, podání žaloby, replika k vyjádření žalovaného, podání ze dne 22. 2. 2016 podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném od 1. 1. 2013], z částky 1.200,- Kč za s tím související čtyři paušály po 300,- Kč.

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

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

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 29. února 2016

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová