



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci žalobce: **Obchodní společnost MP Development akciová společnost**, IČ 601 94 049 se sídlem Mozartova 261/1, Praha 5, zastoupena Ing. Tomášem Zatloukalem, daňovým poradcem, se sídlem Jungmannova 31, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě na přezkoumání rozhodnutí žalovaného:

- 1) ze dne 30. 4. 2008, č.j.: 6048/08-1200-105150,
- 2) ze dne 30. 4. 2008, č.j.: 6050/08-1200-105150,
- 3) ze dne 30. 4. 2008, č.j.: 6051/08-1200-105150,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 30. 4. 2008, č.j.: 6048/08-1200-105150, 6050/08-1200-105150 a č.j.: 6048/08-1200-105150 se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení v částce 31.920,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Tomáše Zatloukala, daňového poradce .

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobami podanými k Městskému soudu v Praze a dříve vedenými pod spisovými značkami 9 Ca 245/2008, 9 Ca 246/2008 a 9 Ca 247/2008 domáhal přezkoumání v záhlaví uvedených rozhodnutí, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti:

1. dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2004, č.j.: 300457/07/005513/7142,

2. dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2005, č.j.: 300521/07/005513/7142,
3. platebnímu výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2006, č.j.: 300712/07/005513/7142

jimiž byly žalobci vyměřeny daně z příjmu právnických osob v částkách 18 415 860Kč, 30 882 260Kč a 24 725 280Kč.

V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný vyšel ze zjištění, že k doměření daně došlo na základě dodatečného daňového přiznání podaného žalobcem za roky 2005 a 2004 a dále na základě řádného daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2006. Žalovaný se vypořádával s odvolacími námitkami žalobce, který namítal, že údaj, jež uvedl na řádku 162 uvedených daňových přiznání nebyl jím stanoven v souladu s ust. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu a v důsledku toho též základ daně a daň nebyly stanoveny ve správné výši. Žalobce uvedl, že v letech 2004-2006 nesprávně sám účtoval o tzv. nerealizovaných kursových rozdílech vzniklých z přecenění dlouhodobých závazků znějících na cizí měnu na české koruny, a to k rozvahovému dni na výsledkové účty kurzových zisků a kurzových ztrát a tento způsob účtování považuje za odporující zásadě věrného a poctivého obrazu účetnictví dle § 7 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podle názoru žalobce nerealizované kursové rozdíly nelze podrobit dani z příjmu. Žalovaný správní orgán ve svém rozhodnutí vyšel z přehledu, jak žalobce uplatňoval sporné údaje na řádku č. 162 jak v řádném daňovém přiznání, tak i poté v dodatečném daňovém přiznání, následně v odvolání a i v tzv. pozměnění odvolání proti platebním výměrům, s nímž také pozměnil důkazní prostředky předložené správci daně původně dne 5. 10. 2007 (položkový rozpis analytických účtů, výpočet nerealizovaných kurzových zisků, jednotlivé účetní doklady, dokumentující účtování o kursových rozdílech) a předložil další dokumenty tj. předvahu vždy k 31. 12. daného roku, účtový rozvrh pro období let 2004-2006, přílohu k řádku č. 162, smlouvy o úvěrech, tabulku – zohlednění nerealizovaných kursových zisků a dále položkové rozpisy analytických účtů a další doklady o úvěrových smlouvách.

K uvedenému žalovaný v rozhodnutí uvedl, že žalobce v uvedených zdaňovacích obdobích vycházel při účtování kursového rozdílu z ocenění závazku vyjádřeného v cizí měně tak, že na analytických účtech účtoval každý měsíc ve prospěch finančních výnosů nebo na vrub finančních nákladů a dále k rozvahovému dni účtoval ve prospěch finančních výnosů a na konci rozvahového dne k 31. 12. účtoval zisk při ocenění závazků vyjádřených v cizí měně. Při posuzování tohoto způsobu účtování a vykazování výnosů, nákladů, výnosů a zisku na jednotlivé účty vyšel žalovaný z ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmu, z ust. § 4 odst. 8 zákona o účetnictví, které zavazují žalobce účtovat podle zákona o účetnictví a dodržovat účetní metody, zejména způsoby oceňování majetku. Poukázal na ust. § 24 odst. 1, odst. 6 a na § 4 odst. 12 zákona o účetnictví, které stanoví, k jakému okamžiku jsou účetní jednotky povinny oceňovat majetek a závazky (okamžik ocenění) a že jsou povinny majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávat na českou měnu kursem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou k okamžiku ocenění a současně použít i cizí měnu. Žalovaný se při posuzování odvolacích námitek žalobce řídil také ust. § 60 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, v němž je stanoveno, že kursové rozdíly, vznikající při ocenění majetku a závazků, uvedených v § 4 odst. 12 zákona o účetnictví se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů. Žalovaný pak dovodil, že účtování je ve smyslu ust. § 7 odst. 2 zákona o účetnictví věrné, jestliže obsah položek odpovídá stavu, který je zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě zákona o účetnictví. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala

skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, než která skutečnému stavu odpovídá. Jen ve výjimečných případech neslučitelnosti metod s povinností věrného zobrazení účetnictví lze postupovat odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz. Žalovaný uvedl, že účtování nerealizovaných kurzových rozdílů je v souladu s účetními metodami, neboť výsledkové účtování, které použil žalobce neodporuje zásadě věrného obrazu účetnictví, jestliže je učiněno a bylo učiněno v souladu s účetními metodami. Žalobce ve zdaňovacích obdobích let 2004, 2005 a 2006 postupoval v souladu se zákonem o účetnictví a s prováděcími předpisy a zaúčtoval ve prospěch finančních výnosů kurzový rozdíl, vznikající při ocenění závazků vyjádřených v cizí měně ke konci rozvahového dne. Také auditor ve své zprávě o ověření účetní uzávěrky za rok 2004, 2005 a 2006 uvedl, že podle jeho názoru účetní uzávěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, závazků, vlastního kapitálu a finanční situace společnosti vždy k 31. 12. daného roku a věrný obraz výsledku hospodaření, a to v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými předpisy. Dle žalovaného tak výsledkové účtování nerealizovaných kurzových rozdílů je v souladu s účetními metodami a neodporuje zásadě věrného a poctivého obrazu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Podle ust. § 8 odst. 1 zákona o účetnictví je účetnictví účetní jednotky správné, jestliže tato účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům, ani neobchází jejich účel. Z takto vedeného účetnictví vychází i stanovení základu daně a zákon o daních z příjmu v ust. § 23 odst. 10. Žalobce neuvedl konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmu, které by mělo být porušeno. Řádek 162 daňového přiznání je určen pro případy, kdy zákon o daních z příjmů umožňuje snížit výsledek hospodaření uvedený na řádku 10 a nejedná se o případy, které se uvádí na řádcích 110-161 daňového přiznání. V zákoně o daních z příjmů není opora pro vyjmutí kurzových rozdílů, vznikajících při ocenění závazků ke konci rozvahového dne zaúčtovaných na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů ze základu daně z příjmu. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadených rozhodnutí.

Proti uvedeným rozhodnutím směřují podané žaloby.

V podaných žalobách žalobce namítal, že žalovaný nesprávnou interpretací a aplikací příslušných právních norem dospěl k chybnému závěru, spočívajícímu ve zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů, čímž došlo ke zkrácení práv žalobce.

Žalobce nejprve nastínil princip, že o hodnotách, jejichž ocenění je vyjádřeno v cizí měně, tedy o pohledávkách a závazcích znějících na cizí měnu se účtuje primárně v této cizí měně, ovšem účetnictví je dle § 4 odst. 12 zákona o účetnictví zásadně vedeno také v jednotkách české měny. K zajištění jednolitého obrazu účetnictví pak zákon o účetnictví vyžaduje v ust. § 24 odst. 6 písm. a) přepočet cizoměnových hodnot na české koruny k datu prvotního zaúčtování těchto hodnot a dále dochází z důvodu zajištění věrného obrazu účetnictví k přepočtu a přecenění těchto cizoměnových hodnot vždy k bilančnímu dni, jímž je den realizace těchto hodnot nebo den, ke kterému se sestavuje účetní uzávěrka. Přepočtení cizích měn na českou měnu kursem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou pak ke konci rozvahového dne vede ke vzniku předmětných nerealizovaných kurzových rozdílů. Protože se nejedná o efektivní realizovaný kurzový rozdíl, je v daňové teorii tento rozdíl v okamžiku sestavování účetní závěrky označován jako rozvahový kurzový rozdíl. Tyto rozdíly se podle ustanovení § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb., účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů, což je účetní metoda, spočívající ve výsledkovém účtování nerealizovaných kurzových rozdílů, která je aktuální od 1. 1. 2002, kdy vstoupilo v platnost opatření Ministerstva financí ČR č.j.: 281/89 759/2001 ze dne 13. 11. 2001 (dále jen Postupy účtování 2002). Přestože se novelizace zákona o účetnictví zákonem

č. 353/2001 Sb. problematiky nerealizovaných kurzových rozdílů nedotkla, došlo na základě Postupů účtování 2002 k zásadní změně metodiky účtování o nerealizovaných kurzových rozdílech, když opatření platné před 1. 1. 2002 stanovovalo, že se nerealizované kurzové rozdíly účtují opačným způsobem, tj. rozvahově, na příslušné účty aktiv a pasiv v účtové skupině 38 a k hospodářskému výsledku přitom docházelo pouze nepřímo v důsledku povinnosti vytvořit rezervu na vyúčtované nerealizované kurzové ztráty. Na základě nové úpravy v rámci Postupů účtování 2002 nastal zcela zásadní obrat v účtování nerealizovaných kurzových rozdílů, i když tento obrat nevychází z konkrétní změny zákonných ustanovení. Novela zákona o účetnictví, jejímž doprovodem byly Postupy účtování 2002 nepřinesla změnu principů, na nichž zákon dosud spočíval, a neobsahovala ani žádné změny, týkající se přímo nerealizovaných kurzových rozdílů. Zákon o účetnictví sice od roku 2004 zmocnil v ustanovení § 37b ministerstvo k vydání vyhlášky k provedení ustanovení § 4 odst. 8 zákona o účetnictví, ale toto zmocnění nelze chápat jako neomezenou možnost vydávat podzákonné normy bez vazby na samotný zákon. Prováděcí předpisy ministerstva tak představují tzv. druhotnou normotvorbu, která ovšem nesmí překročit meze zákona. Tento ústavní princip nebyl při vydání Postupů účtování 2002 dodržen. Žalobce zdůraznil, že projevem zásady věrného a poctivého zobrazení skutečností v účetnictví je i požadavek stálosti účetních metod. Pokud tedy věrnému a poctivému obrazu účetnictví odpovídalo do roku 2001 účtování nerealizovaných kurzových rozdílů na bilanční rozvahové účty, není možné, aby beze změny příslušných ustanovení zákona bylo od roku 2002 v souladu účtování na výsledkové účty, tedy koncepčně naprosto odlišným způsobem. Takovéto přehodnocení účetní metodiky představuje svévoli a nabourává ústavní princip právní jistoty adresátů právních norem. I když zákon o účetnictví se úpravou účtování nerealizovaných kurzových rozdílů nezabýval a tudíž nestanovil, zda mají mít vliv na hospodářský výsledek či nikoliv, výsledkové účtování odporuje zásadám účetnictví a nevede k věrnému a poctivému obrazu účetnictví, neboť uměle zkresluje výši hospodářského výsledku zahrnutím položek nákladů či výnosů, které nebyly účetní jednotkou realizovány. To má dopady i v oblasti obchodně právní, neboť nerealizované kurzové zisky ve svém důsledku uměle zvyšují hospodářský výsledek, ze kterého se vychází např. při výplatě podílu na zisku, resp. dividend. Nadto je výsledkové účtování v rozporu se zásadou opatrnosti zakotvenou v § 25 odst. 2 zákona o účetnictví, podle které se v účetnictví vykazují a do výše zisku promítají všechny předpokládané a očekávané ztráty, rizika a znehodnocení majetku, i když ještě nenastaly a jejich výše není spolehlivě zjištělná a naopak všechny zisky a zhodnocení majetku se promítají do účetnictví a do výše zisku až po skutečné realizaci. Přepočtení pohledávek a závazků k rozvahovému dni na cizí měnu zcela zřetelně nevede ke skutečné realizaci zisku, a proto se pro tuto položku užívá označení „nerealizované“ či „rozvahové“.

Žalobce namítal, že rozhodnutí žalovaného trpí vnitřním rozporem. Podle jeho názoru si žalovaný protiřečí, když ve svém rozhodnutí připouští výjimečnou situaci, umožňující odchýlení se od stanovených účetních metod, avšak zároveň hodnotí, že tento případ u žalobce nenastal, protože bylo účtováno v souladu s účetními metodami. Žalobce k tomu namítl, že výjimečnou situaci umožňující odchýlení je třeba vnímat jako skutkový stav, kdy je nutné se od stanovených metod odchýlit a nelze hodnotit, že bylo postupováno v souladu s účetními metodami. Koncepční změna účetní metody v případě žalobce se přímo odrazila ve výpočtu daňové povinnosti ve smyslu § 23 odst. 2 písmeno a) zákona o daních z příjmů. Zatímco do 31. 12. 2001 nepodléhala položka vykázání nerealizovaných kurzových zisků či ztrát zdanění, od 1. 1. 2002 tvoří součást základu daně. I když zákon o daních skutečně výslovně nestanoví povinnost očistit výsledek hospodaření o nerealizované kurzové rozdíly, je třeba se dle žalobce zabývat nejen tím, zda zákona umožňuje či neumožňuje vynětí nerealizovaných kurzových rozdílů ze základu daně, ale primárně tím, zda zákon o daních z příjmu poskytuje pro jejich zahrnutí do základu daně dostatečnou oporu. Položka

nerealizovaných kursových rozdílů se dostává do základu daně nikoliv prostřednictvím zákona, ale prostřednictvím podzákoného předpisu, který je v rozporu s ust. § 25 odst. 5 zákona o účetnictví.

V návaznosti na ust. § 18 odst. 1 zákona o dani z příjmu, pojednávající o předmětu daně, žalobce namítal, že podle ust. § 23 odst. 6 citovaného zákona lze zdanění podrobit pouze příjem, jímž jsou peněžní a nepeněžní plnění. V tomto směru odkázal na stanovisko Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí č.j.: 2 Afs 42/2005-136, které za příjem podléhající dani považuje navýšení majetku daňového poplatníka s tím, že musí jít o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. Obdobný přístup žalobce vysledoval i v judikatuře Ústavního soudu v nálezu sp. zn. II.ÚS 438/01, podle něhož lze zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Aplikováno na případ nerealizovaných kursových rozdílů žalobce nedospívá k jinému závěru, než že se o příjem ve smyslu uvedeného vymezení nejedná. Zachycením kursových rozdílů k rozvahovému dni dochází pouze k úpravě zůstatku korunového vyjádření hodnoty cizoměnového závazku, vedeného na některém z rozvahových účtů tak, aby korespondoval se zůstatkem v cizí měně, aniž by ovšem poplatník reálně dosáhl zisku či ztráty. Přitom nejde o reálné splnění závazku nebo inkasa dané pohledávky. To, že přepočtení cizoměnových závazků v roce 2002 se vzhledem k silnému kursu Kč projeví ve významné nerealizované kursové zisky, které však nejsou doprovázeny příslušnými finančními zdroji, uvádí i důvodová zpráva k novele zákona o daních z příjmu č. 348/2003 Sb. Vzhledem k tomu, že žalobce považoval zdaňování kursových zisků za zdaňování fiktivního příjmu, navrhl, aby soud napadená rozhodnutí a zároveň i rozhodnutí správního orgánu 1. stupně zrušil pro nezákonnost. Současně navrhl, aby soud podané žaloby spojil ke společnému řízení.

Ve svém vyjádření k podané žalobě žalovaný uvedl, že změnou metody účtování nedošlo k tomu, že by se součástí základu daně stala nová položka. Pouze došlo ke změně, v jaké době tato položka vstoupí do výnosů nebo nákladů, do hospodářského výsledku a tím do základu daně. Obě žalobcem uváděné metody účtování kuraových rozdílů, vznikajících při přecenění závazků znějících na cizí měnu k rozvahovému dni, vedou v úhrnu za celé období existence závazku k zahrnutí stejné částky kursového rozdílu do základu daně. Pouze účetní metoda uplatňovaná do roku 2001 účtovala tuto položku vznikající při ocenění závazku (zisk či ztrátu) v průběhu trvání závazku na příslušné účty aktiv a pasiv, tedy rozvahově, a k jejich zaúčtování do nákladů či výnosů došlo při úhradě závazku a tedy i k zahrnutí do základu daně, došlo až při úhradě závazku. Metoda postupů používaná s účinností od roku 2003 účtuje kursový rozdíl přímo do výnosů, respektive nákladů, a kursový zisk či ztráta vznikající při ocenění závazků rovněž vstupují do základu daně. Celková částka, která vstoupí do základu daně za celé období trvání závazku, je v úhrnu u obou metod stejná. Pouze u metody používané od roku 2003 vstupuje do nákladů či výnosů průběžně v závislosti na vývoji kurzu české měny a dané cizí měny. Z uvedeného vyplývá, že se jedná pouze o změnu účetní metody. Kursové rozdíly vznikající při přecenění se do základu daně dostávají prostřednictvím zákona. Žalovaný s odkazem na ust. § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů uvedl, že pro zjištění základu daně se vychází z výsledků hospodaření u poplatníků, kteří vedou účetnictví, tj. z rozdílu mezi výnosy a náklady, a o veškerých výnosech a nákladech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Dle § 60 citované vyhlášky mezi výnosy patří mj. i kursové rozdíly, vznikající při ocenění závazků ke konci rozvahového dne. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by zdaňování kursových zisků před okamžikem jejich vlastní realizace nemělo žádné opodstatnění a šlo by o fiktivní příjem, neboť při vedení účetnictví v souladu s ust. § 1 odst. 2 zákona o účetnictví se o výnosech a nákladech účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí, což znamená, že do výnosů je zahrnuta částka, která nemusí být doprovázena příslušnými finančními zdroji (např. ve prospěch účtu účtové

skupiny „Tržby za vlastní výkony a zboží“ se účtují na základě příslušných dokladů, např. faktur, tržby se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu pohledávek případně peněz). Z toho vyplývá, že tržba je zahrnuta do výnosů, aniž by muselo dojít k její úhradě a pro zjištění základu daně se dle ust. § 23 odst. 10 zákona vychází z účetnictví. Předmětem daně jsou pak výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Poplatník vedoucí účetnictví také nevede žádnou evidenci příjmů.

Z uvedených důvodů žalovaný trval na správnosti a zákonnosti žalobou napadených rozhodnutí a navrhl, aby soud podané žaloby zamítl.

Při ústním jednání před soudem soud spojil právní věci žalob vedených pod sp. zn. 9 Ca 245/2008, 9 Ca 246/2008, 9 Ca 247/2008 i ke společnému projednání a rozhodnutí.

Zástupce žalobce uvedl, že mezi účastníky řízení je shoda o skutkovém stavu, podstatou sporu jsou dvě otázky:

1. zda podzákonná norma - vyhláška 500 /2002 Sb., je či není v ust. § 60 v souladu se zákonem, zda není nezákonná či protiústavní a zda není v rozporu s komunitárním a právem.
2. zda za příjem podléhající dani lze považovat fiktivní příjem, který vzniká mimo dispoziční právo daňového subjektu.

K uvedenému zástupce žalobce uvedl, že v dané věci je spor o zachycení ocenění v účetnictví a o postup dle vyhlášky 500/2002 Sb., která stanovuje povinnost daňového subjektu přepočítat úvěry kursem a výsledek započítat do výnosů. Poukazuje na to, že devizový kurs není v dispoziční pravomoci daňového subjektu a přesto takto ovlivňuje hospodářský výsledek a základ daně. Tento přepočet a rozdíl se nazývá nerealizovaným kursovým rozdílem. Žalobce jako příklad k tomu, jak vnímá tento nerealizovaný kursový rozdíl, že v případě, kdy je výše úvěru stejná, ale kurs se změní např. o 1 Kč, pak tato změna má důsledek navýšení kursového zisku o 1 000 000,- Kč, resp. nerealizovaného kursového zisku pro danou společnost. Jde však vždy o fiktivní příjem, který ovlivňuje placení daně. Namítá, že ust. § 60 citované vyhlášky je protizákonné z několika důvodů. Předně zde porušuje zásadu kontinuity a stálosti účetních metod. Tato vyhláška platí od 1.1.2003 a navázala na předcházející opatření platná pro rok 2002, přičemž od 1.1.1992 do konce roku 2001, existovala podzákonná norma, tj. postupy účtování, které zavazovaly daňové subjekty účtovat rozvahově. Je otázkou, zda tato změna je možná, když se nezměnil zákon účetnictví a tento zákon ani neuvádí, jak zachytit přecenění závazku v cizí měně. Dalším důvodem je nesoulad podzákonné normy (vyhlášky) se zákonem. Uvádí, že Ministerstvo financí vydalo vyhlášku na základě zmocnění, ale prováděcí vyhláška nemůže zákon rozšiřovat ani pozměňovat. Přesto Ministerstvo financí změnilo účetní metodu z rozvahového účtování na účtování výsledkové, a toto porušilo zásadu věrného a poctivého účetnictví, který zde existoval ve skutkovém stavu jinak od r.1992. Žalobce namítá, že v souladu s touto zásadou nemůže být postup, kdy dochází ke změně účtování z účtování rozvahového na účtování výsledkové, a virtuální zisky tak dle změny této metody jdou do hospodářského výsledku. Odmítá příklad, který uvádí žalovaný, že ani o tržbách, které nejsou proplaceny, se účtuje a není vyinkasována určitá částka. Tady daňový subjekt nebo podnikatelský subjekt může zajistit jak částku vyinkasovat, ovšem v případě devizového kursu nemůže předvídat přepočet tohoto kursu. Je to zcela tedy mimo jeho dispozici. Dále je užití této vyhlášky v rozporu se zásadou opatrnosti stanovenou v ust. § 25 odst.3 zákona o účetnictví, neboť v účetní uzávěrce se vykazují pouze zisky, které byly dosaženy. V daném případě zisk dosažen nebyl. Žalovaný nelogicky argumentuje tím, že nerealizovaný kursový zisk je třeba zaúčtovat do výnosů v případě, jde-li o účtování dle účetních metod, které jsou v souladu s vyhláškou a tím jde o naplnění zásady účtování dle věrného obrazu účetnictví. Žalobce tvrdí, že vyhláška je nezákonná a tuto zásadu nenaplnuje. Skutečnost, že žalobce sám účtoval odchylně, tedy

nesprávně dle výsledkové metody, neznamená, že by s tímto účtováním souhlasil a nelze, aby správnost účetní metody byla stvrzena vlastní aplikací žalobce. Tím, že tak žalobce účtoval, došlo v podstatě k porušení poctivého obrazu účetnictví.

Žalobce považoval za nesprávný odkaz žalovaného na § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Uvedl, že toto ustanovení zavádí aktuální princip, že o aktivech, pasivech, nákladech a výnosech se účtuje vždy ve věcné a časové souvislosti. Jde o princip, že skutečnosti, které nastanou, musí být zachyceny v účetnictví a podle názoru žalobce, bilanční metoda tento princip nepopírá. Nerealizované kursové rozdíly jsou vykázány bilančně z přepočtu, jsou vykazovány zisky nebo ztráty nikoliv náklad nebo výnos. K nákladům nebo výnosům dojde jedině v případě, že dojde k realizaci kursu, a tak zhodnocení české měny je vlastně fiktivní záležitostí. Žalobce považuje vyhlášku 500/2002 Sb. za protiústavní, v rozporu se zásadou vyjádřenou v článku 11 odst. 5 Listiny základních lidských práv a svobod a dále i v rozporu s komunitárním právem. Poukázal na to, že s účinností od 1.1.2004 byl zákonem č.437/2003 Sb. změněn zákon o účetnictví v ust. § 1 odst. 1, který odkazuje na Čtvrtou směrnici Rady 78/660/EHS, podle níž se oceňují, v souladu se zde obecnými zásadami, jen zisky, které byly vytvořeny k rozvahovému dni, a tedy jen zisky skutečně realizované. I ostatní evropské státy účtují rozvahově. Dále poukázal na to, že změna účetní metody byla učiněna v důsledku posilování české koruny, kdy zisky, které v té době vznikaly, se zúčtovaly do výsledku a šlo vlastně o fiskální účel. Uvedl, že novela zákona o účetnictví nepřinesla zásadní změnu, ale pouze zpřesnila zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví, nedotkla se účtování nerealizovaných kursových zisků, zajistila slučitelnost s právem Evropského společenství, zavedla nově způsob ocenění reálnou hodnotou u konkrétních složek, mezi něž nenáleží případ měnových pasiv. Žalovaný učinil nesprávný závěr, že nerealizované kursové rozdíly vstupují do základu daně. Žalobce poukazuje na to, že celková částka kursových zisků za dobu úvěru je stejná, nemění se, a tedy se nezahrnuje do základu daně.

Žalobce dále poukázal na právní úpravu zdanění dle § 23 odst. 1 a 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že základ daně je tvořen rozdílem mezi příjmy a výdaji a stále se musí jednat o příjmy reálné, skutečné, nikoli zdánlivé. Musí se projevit a být využitelné, což vyplývá jednak z judikatury Nejvyššího správního soudu, kterou zmínil v podané žalobě i z ust. § 18 zákona o daních z příjmu.

Zástupce žalovaného uvedl, že nejpodstatnější v dané věci je to, že účetní metodu stanoví přímo zákon o účetnictví. Ministerstvo financí má právo vydat vyhlášku k provedení účetní metody. Do roku 2001 bylo účtováno metodou rozvahovou tak, že kursovní zisk byl účtován v rozvahovém účtu, pak byla účtována kursová ztráta rovněž na rozvahových účtech, ale účetní jednotka byla povinna zaúčtovat rezervu do nákladů. V roce 2002 novela zákona o účetnictví přinesla úpravu danou ust. § 7, tj. danou zásadou poctivého a věrného obrazu účetnictví a zásadou zobrazení finanční situace účetní jednotky. Nyní se tedy kursové rozdíly účtují výsledkovou metodou, zisk do výnosu. Pokud žalobce považuje vývoj za výkyvový, nahodilý, nereálný, má povinnost zaúčtovat rezervy. To vyplývá z § 26 cit. zákona. Ve výnosech se pak zaúčtovává kursová ztráta a v nákladech kursová rezerva. Pokud by účetní jednotka předpokládala, že jde o nahodilý výkyv, může zaúčtovat rezervu a výsledek bude stejný jako účtování metodou rozvahovou. Cílem novely bylo zkvalitnění vypovídající schopnosti celého účetnictví. Skutkovou věcí je, že k 31.12. každého roku závazek v korunách vykazoval jinou částku a vedl ke kursovnímu zisku. Ke zpřesnění zákona o účetnictví došlo nikoli z důvodu fiskálního, ale z důvodu zkvalitnění vypovídací schopnosti a účetnictví a věrného zobrazování účetních případů. Uvádí, že i v případě vývoje úvěru, který dlouhodobě existuje, má akcionář právo na podíl, který lze odvodit i z průběhu ziskového vývoje, tedy z vývoje kursového zisku.

S ohledem na to, že předmětem sporu není skutková, ale právní otázka, soud při ústním jednání rozhodl, že nebude provádět dokazování listinami navrženými v podané žalobě.

Městský soud v Praze v původním řízení vedeném pod sp. zn. 9 Ca 245/2008 přezkoumal napadené rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Soud jako podstatu sporu řešil otázku, zda částky uvedené v jeho daňových přiznáních za zdaňovací období let 2004-2006 na řádku č. 162 podaných daňových přiznání, vstoupily do základu daně a podléhaly zdanění dani z příjmu právnických osob, když žalobce účtoval o tzv. nerealizovaných kursových rozdílech, vzniklých z přecenění dlouhodobých závazků, znějících na cizí měnu na české koruny, k rozvahovému dni na výsledkových účtech kursových zisků a kursových ztrát, když toto účtování dle § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb., nerespektuje zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví, jakožto základního principu daného ustanovením § 7 odst. 2 zákona o účetnictví. Předmětem sporu bylo zdaňování kursových zisků, vznikajících při přecenění dlouhodobých závazků, znějících na cizí měnu na české koruny k rozvahovému dni, které nepovažuje za reálný příjem k okamžiku ocenění ale o fiktivní příjem, který není podroben dani z příjmů.

Při posuzování daňové otázky soud vycházel z následující právní úpravy:

Podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. ve znění platném pro rok 2004 se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. 20) Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, pro účely tohoto zákona použije k zjištění výsledku hospodaření zvláštní právní předpis. 20i) Při stanovení základu daně se nepřihlíží k zápisům v knihách podrozvahových účtů, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak.

Podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. ve znění platném pro rok 2005 se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. 20) Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, pro účely tohoto zákona použije k zjištění výsledku hospodaření zvláštní právní předpis. 20i) Při stanovení základu daně se nepřihlíží k zápisům v knihách podrozvahových účtů, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak.

Podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. ve znění platném pro rok 2006 pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. 20) Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, pro účely tohoto zákona použije k zjištění výsledku hospodaření zvláštní právní předpis. 20i) Při stanovení základu daně se nepřihlíží k zápisům v knihách podrozvahových účtů, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak.

Podle § 24 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění rozhodném pro roky 2004-2006 pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, 20) pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Podle § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví platného pro roky 2004-2006 je předmět účetnictví vymezen tak, že účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

Podle § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví platného pro roky 2004-2006 účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

Podle § 4 odst. 8 písm. g) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví platného pro roky 2004-2006 účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek a účetní metody. Prováděcí právní předpisy podle charakteru účetních jednotek a jejich činnosti upraví účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv.

Podle § 4 odst. 12 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví platného pro roky 2004-2006 Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech,²⁾ cenných papírů³⁾ a derivátů,⁴⁾ cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, devizových hodnot,⁵⁾ s výjimkou zlata, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, ⁶⁾ pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.

Podle § 24 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb. ve znění rozhodném pro roky 2004-2006. účetní jednotky jsou povinny oceňovat majetek a závazky způsoby podle ustanovení tohoto zákona.

Podle § 24 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb. ve znění rozhodném pro roky 2004-2006 účetní jednotky oceňují majetek a závazky

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25,
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, způsoby podle § 27; rovněž toto ocenění je povinna zaznamenat v účetních knihách, (dále jen "okamžik ocenění"). Ustanovení tohoto zákona o oceňování majetku a závazků se použije přiměřeně i pro oceňování jiných aktiv a pasiv.

Podle § 24 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb. ve znění rozhodném pro roky 2004-2006 majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to k okamžiku ocenění

- a) podle odstavce 2 písm. a), nebo
- b) podle odstavce 2 písm. b), a to pouze majetek a závazky uvedené v § 4 odst. 12. V případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu lze k okamžiku ocenění použít kurzu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány.

Podle § 60 odst. 1 vyhl. 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 (1) Kursové rozdíly vznikající při ocenění majetku a závazků uvedených v § 4 odst. 12 zákona k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje

účetní závěrka, se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů.

Z citované právní úpravy soud v původním řízení zkonstatoval, že v případě zjištění základu daně se u poplatníků, kteří vedou účetnictví vychází z výsledku hospodaření, přičemž ke zjištění výsledku hospodaření se použije zvláštní právní předpis, kterým je zákon č. 586/1992 Sb., o účetnictví. Účelem účetnictví je vykázat reálné finanční a majetkové postavení, které odpovídá skutečnostem, jenž v průběhu účetního období nastaly. Soud dovodil, že takovými skutečnostmi mohou být i změny devizového kursu, které tak nastolují skutkový stav, o kterém má být účtováno a že žalobce měl o těchto změnách účtovat v souladu s účetní metodou, jíž je dle § 4 odst. 8 zákona o účetnictví i způsob oceňování závazků, jehož pravidla jsou dána v ust. § 24 odst. 2 (k okamžiku ocenění) a pro případ závazků vyjádřených v cizí měně v ust. § 24 odst. 6 citovaného zákona. Soud vyslovil, že cizoměnové hodnoty závazků po jejich přepočtu na Kč se tedy stávají předmětem účetnictví, o kterých je daňový subjekt povinen účtovat, bez ohledu na okamžik zaplacení nebo přijetí. Tento způsob účtování považoval za metodu účtování, která vychází z citovaných zákonných ustanovení, a která je pro případ účtovací metody kursových rozdílů upravena v ust. § 60 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. Soud považoval za dodržení a respektování ústavní právní princip, že prováděcí právní předpis, jímž je předmětná vyhláška, má základ v zákonných normách, obsažených v zákoně o účetnictví a nezakládá v zákoně nezakotvené společenské vztahy. Změna metodiky účtování namítaná žalobcem z tzv. rozvahových účtů na účty výsledkové podle nových Postupů účtování 2002 nepřináší takovou změnu metodiky účtování, která by pro zdaňovací období let 2004-2006 neměla zákonný podklad. Tento zákonný podklad je dán ust. § 37b zákona o účetnictví a tím i ustanovením § 60 vyhlášky 500/2002 Sb. vydané na základě zákona, nikoliv Postupy účtování 2002, které namítá žalobce. Nadto uvedená změna postupu účtování na účtech výsledkových dle názoru soudu neměla ve svém důsledku dopad na jiný způsob zdanění (na zahrnutí kursových rozdílů vznikajících při ocenění majetku a závazků do základu daně či jejich vyloučení ze základu), neboť pro to, jak je třeba tyto kursové rozdíly zdaňovat, platí úprava obsažená v ust. § 23 odst. 2 písm. a) a § 24 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb. a dále v ust. § 2, § 3 odst. 1 a § 4 odst. 8 písmeno g) a § 4 odst. 12, včetně jejich způsobu oceňování dle § 24 odst. 1 a 6 zákona o účetnictví. Pro způsob účtování a zjištění výsledku hospodaření pro účely ustanovení § 23 odst. 2 písmeno a) zákona o daních z příjmů, tedy pro účely zjištění základu daně, je podstatnou skutečností a skutkovou okolností odrážející reálné finanční a majetkové postavení žalobce nikoliv to, zda žalobce obdržel kursový zisk jako reálný příjem, nýbrž změna kursu, která v průběhu trvajících závazků reálně nastala. Soud považoval změnu kursu, o niž se účtuje přepočtem cizoměnových hodnot na české koruny k okamžiku ocenění, za deklarující k tomuto okamžiku reálné finanční a majetkové postavení žalobce a odrážející skutečnost, která v průběhu účetního období nastala (došlo reálně ke změně kursu k majetkovému navýšení bez ohledu na zaplacení závazků). Soud proto v původním řízení přisvědčil žalovanému, že obdobnou situaci, která moderuje majetkové a finanční postavení daňového subjektu pro účely zjištění základu daně, lze také nalézt v případě tržeb, které jsou zahrnuty do výnosu na základě vystavených faktur, aniž by muselo dojít k jejich úhradě, a to proto, že pro účely základu daně se vychází z účetnictví a předmětem daně jsou výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Toto účetní pravidlo dovodil z ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Soud vycházel také z toho, že pro případy účtování nerealizovaných kursových rozdílů nemá zákon o daních z příjmu žádné jiné ustanovení, které by bylo odchylkou pro aplikaci účetní metody uvedené v zákoně o účetnictví a odchylkou od zdanění těchto výnosů dle zákona o daních z příjmů. Konstatoval, že žalobce i žalovaný se shodují v tom, že v zákoně o daních z příjmů není opora pro vyjmutí kursových rozdílů vznikajících při ocenění

závazků ke konci rozvahového dne zaúčtovaných na účtu finančních výnosů. Námitka žalobce v podané žalobě, jak i přes tuto skutečnost je třeba na celou věc nahlížet, soud považoval za rozpornou.. Tuto rozpornost spatřoval v tvrzení žalobce, že v této věci je třeba se zabývat nejen tím, zda zákon o daních z příjmů umožňuje či neumožňuje vynětí nerealizovaných kursových rozdílů ze základu daně, ale primárně tím, zda tento zákon poskytuje pro jejich zahrnutí do základu daně dostatečnou oporu. Soud neshledal logickou souvztažnost v tom, že žalobce na jedné straně tvrdil, že citovaný zákon neumožňuje vynětí nerealizovaných kursových rozdílů ze základu daně, neboť přisvědčil tomu, že v zákoně není opora pro vyjmutí těchto kursových rozdílů ze základu daně, a na druhé straně argumentoval tím, že je třeba zabývat se primárně tím, zda tento zákon poskytuje pro jejich zahrnutí do základu daně dostatečnou oporu (když tuto oporu zákon neposkytuje). Protože zdanění nerealizovaných kursových rozdílů má od roku 2003 svůj základ jak v zákoně o daních z příjmů, tak v zákoně o účetnictví, potažmo v prováděcí vyhl. č.500/2002 Sb., nedošlo dle soudu v dané věci předmětnými platebními výměry k neústavnímu a nezákonnému zásahu do vlastnického práva žalobce.

Soud v původním řízení nevzal za rozhodné, zda žalobce účtoval o nerealizovaných kursových rozdílech výsledkově či rozvahově, neboť metodika účtování nebyla podstatná pro posouzení, zda předmětné kursové rozdíly podléhají či nepodléhají zdanění. Za nerelevantní považoval námitka zásadou opatrnosti zakotvenou v ust. § 25 odst. 2 zákona o účetnictví, neboť toto ustanovení je pro oceňování majetku zaměřeno i na zvažování rizik a možných ztrát, které jsou předvídatelné a zaúčtovatelné dle § 26 cit. zákona. Skutečnost, že v tomto ustanovení je uvedeno, že účetní jednotky při oceňování zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, nebylo dle soudu v rozporu s ust. § 3 odst. 1 zákona, podle kterého se účtuje o všech nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí, neboť pod výraz „dosažení zisku“ je ve smyslu celku výše uvedené právní úpravy účtování a zdanění podřadit i dosažení výnosu z přepočtu cizoměnových hodnot na české koruny.

Soud v původním řízení nevešel ani na námitku žalobce, že rozhodnutí správních orgánů není v souladu se Čtvrtou směrnicí Rady 78/660/EHS v platném znění, neboť žalobce v této námitce vznesené až při ústním jednání před soudem konkrétně neuplatnil, v čem spatřuje porušení této směrnice. Soud konstatoval, že zákon o účetnictví byl v souvislosti s uvedenou směrnicí novelizován zákonem č. 437/2003 Sb. s účinností k 1.1.2004 a v tomto novelizovaném znění již byl aplikován na případ žalobce, tedy předmět účetnictví a metody účtování již byly posuzovány podle úpravy, do níž se již promítly principy účtování podle uvedené směrnice. Zmíněná novela zákona pod doporučujícím charakterem Čtvrté směrnice Rady v § 2 (předmět účetnictví) změnila dikci zákona o účetnictví v ust. § 3 odst. 1 tak, že část textu -slova " , *zatímco o veškerých výdajích a příjmech účtují až v okamžiku jejich skutečného zaplacení nebo přijetí*" zrušila. Z textu ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví účinného od 1.1.2004 vycházejí i závěry rozhodnutí finančních orgánů v této věci, a proto respektují i principy Čtvrté směrnice Rady převzaté do zákona o účetnictví.

Na základě shora uvedených důvodů Městský soud v Praze v původním řízení dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil ve svém právním posouzení otázky nerealizovaných kursových rozdílů, po právu je v souladu se zákonem o daních z příjmů a v souladu se zákonem o účetnictví podrobil zdanění, a proto soud podanou žalobu zamítl.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19.4.2012 č.j.5 Afs 45/2011-94 ke kasační stížnosti žalobce rozsudek Městského soudu v Praze ve věci zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení s odlišným právním názorem na zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů.

Nejvyšší správní soud při posouzení věci nejprve vycházel z odlišnosti cílů účetnictví a cílů daní. Z cíle účetnictví (účetního výkaznictví) vyložil, že účetnictví samo o sobě pouze papírově vylepší nebo zhorší finanční situaci, přitom zisky jsou fakticky pouze virtuální. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost“ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. V projednávané věci žalobce sice zpochybňuje metody účtování, nicméně v jeho majetkové sféře se povinnosti stanovené účetními předpisy, tedy i metody účtování neprojevují samy o sobě, ale nepřímě až teprve ve svém důsledku, tj. účetním vytvořením hospodářského výsledku, z něhož se vychází při zdanění. Lze tedy uzavřít, že nikoli samotná metoda účtování, ale teprve až stanovení daňové povinnosti je způsobilé stěžovatele zasáhnout v jeho majetkové sféře, resp. na jeho subjektivních právech. 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. Vycházeje z této premisy je i dle názoru Nejvyššího správního soudu otázka způsobu účtování nepodstatná. Nejvyšší správní soud uvedl, že zákon o účetnictví, který je třeba interpretovat v intencích „Čtvrté směrnice“ a mezinárodních účetních standardů, nestanoví, jakou metodou se má účtovat, toto stanoví pouze prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., která v § 60 hovoří obecně o kurzových rozdílech, aniž však již bere v potaz dopady daňové, nerozlišuje mezi kurzovými rozdíly realizovanými a nerealizovanými, toto rozlišení je proto třeba provést v rovině daňové. Samotná změna účetní metody nemůže ve svém důsledku, tj. pouhým účetním vytvořením hospodářského výsledku, určit ke zdanění „příjem“, který jí podle zákona o daních z příjmů svou povahou není, a dokonce za něj ani považován od samého počátku (tj. od roku 1993) nebyl. Nejvyšší správní soud tak do jisté míry akceptoval závěr městského soudu, že *„metodika účtování nebyla podstatná pro posouzení, zda předmětné kurzové rozdíly podléhají či nepodléhají zdanění.“* Oproti tomu však Nejvyšší správní soud jinak nahlédl na dopady účtování nerealizovaných kurzových rozdílů do sféry daňové, tedy do sféry majetkových práv žalobce, když význam jen účetně vykázaného, ale nerealizovaného kurzového rozdílu shledal pouze ve vývoji hodnoty závazku v českých korunách bez vazby na vlastní realizaci účetního. Aniž by zpochybňoval obecně principy účtování a zdaňování u daně z příjmů právnických osob založené nikoli na skutečném fyzickém obdržení příjmu, tak jak je tomu u daně z příjmů fyzických osob, které vedou daňovou evidenci (viz k tomu výše zmiňovaný případ účtování tržeb, který použil, nemohl považovat za nepodstatné zjištění, zda kurzový zisk představuje reálný příjem nebo zda pouze reálně nastala změna kursu, která je v účetnictví určitým způsobem vyjádřena. Uvedl, že z požadavků kladených na právní stát (č. 1 odst. 1 Ústavy ČR) mj. plyne, že stát může vyžadovat od jednotlivců chování, jehož pravidla jsou stanovena a vyhlášena předem. Jiný postup, nejsou-li k tomu zvlášť závažné důvody, znamená porušení principu právní jistoty ochrany důvěry v právo. K tomu, aby určité soukromé osobě mohla být stanovena daňová povinnost vůči státu, musí být v první řadě splněna nutná a svojí podstatou samozřejmá podmínka zákonného zakotvení takové povinnosti (viz čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod).

Nejvyšší správní soud odkázal na to, 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 nepřipustné, 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). Jinými slovy, 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 (příjem/výnos) 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 stanovených účetních postupů (např. použití výsledkové nebo rozvahové metody účtování), které by bylo lze kdykoli měnit. Pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat legitimní zákonný rámec.

Nejvyšší správní soud vyšel z úpravy ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou předmětem daně předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen "příjmy"), není-li dále stanoveno jinak. Samotnou změnu kursu pod vymezení tohoto zákonného ustanovení nelze podřadit, zákon ani za pomoci legislativní techniky nestanoví, např. že za příjem, který má být předmětem daně, se považuje také např. rozdíl, který vznikne pouze v důsledku změny kursu k rozvahovému dni. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí (str. 6) uvádí, že v zákoně o daních z příjmů není opora pro vyjmutí kursových rozdílů vznikajících při ocenění závazků ke konci rozvahového dne zaúčtovaných na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů ze základu daně z příjmů. Zákonná opora v zákoně o daních z příjmů však není na druhou stranu ani pro jejich zdanění.

Nejvyšší správní soud uvedl, že v případě pouhého ocenění závazku (pohledávek) v cizí měně ke konci roku (k rozvahovému dni) stanoveným přepočtem kursu ČNB nedochází k žádnému nakládání s majetkem, k žádnému toku finančních prostředků, ať již v české nebo cizí měně. Změna kursu 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 kursových rozdílů před okamžikem jejich vlastní realizace žádné opodstatnění, jedná se pouze o „příjem“ fiktivní. Nerealizované kursové rozdíly vyjadřují tedy stav, který dosud nenastal, nelze zde proto hovořit o dosažení zisku nebo ztráty k rozvahovému dni. Ziskem může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění operace (splátky, na kterou bylo vynaloženo méně českých korun). V souladu s účetními předpisy se de facto vyjadřuje pouze aktuální „tržní“ hodnota daného subjektu, jeho finanční situace v daný okamžik; nejedná se tudíž o nic jiného než o vyjádření hodnoty závazku, který trvá v určité měně k určitému datu. Svou podstatou se tedy jedná spíše o určité vyjádření hodnoty majetku, nikoli však o reálný příjem nebo výnos, k jehož dosažení by daňový subjekt jakkoli přispěl vlastní činností, resp. nakládáním s majetkem (§ 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Zdrojem zdanění je tak u poplatníka fakticky jeho vlastní majetek, což se s koncepcí daně z příjmů neslučuje. Přírůstek (úbytek) hodnoty majetku je přitom zcela odvislý od skutečností na vůli daňového subjektu nezávislých a v čase proměnlivých, konkr. na aktuálním kursu měny, resp. na politice státu.

Nejvyšší správní soud odkázal na svůj rozsudek ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136, v němž judikoval pojem „příjem“ pro účely zdanění jako navýšení majetku daňového poplatníka, které se musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé. V kontextu s uvedenými závěry proto Nejvyšší správní soud uzavřel, že k reálnému příjmu žalobce dojde tehdy, když žalobce (u)hradí poskytnutý úvěr, kdy dojde k reálnému navýšení jeho majetku, resp. bude fakticky platit za úvěr v důsledku změny kursu měny, resp. výše jeho závazku se sníží. Současně poukázal na to, že podle ust. § 23 zákona o daních z příjmů při stanovení základu daně se vychází z hospodářského výsledku, nikoli že

základem daně je hospodářský výsledek. Nelze proto určitý „příjem“ zdanit jen z důvodu, že je v hospodářském výsledku zaúčtován, aniž by se však svou podstatou z hlediska materiálního a ekonomického o příjem v zákoně o daních z příjmů vymezený, jednalo. výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce.“ Nepovažoval-li zákonodárce (ale ani sám správce daně) „nerealizovaný“ kursový rozdíl z materiálního hlediska za příjem ve smyslu ust. § 18 zákona o daních z příjmů (neboť tak výslovně neuvedl), přitom citované ustanovení se od účinnosti zákona, tj. od roku 1993 obsahově nezměnilo, nelze pouhou změnou metody účtování v následujících obdobích dospět k závěru, že se o příjem z materiálního hlediska jedná.

Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že je třeba rozlišovat mezi „kursovými rozdíly“ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kursové rozdíly) a skutečnými „kursovými zisky“, resp. ztrátami (realizované kursové rozdíly). *Nerealizované kursové 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. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.*

V dalším řízení před Městským soudem v Praze žalovaný soud zaslal Stanovisko Národní účetní rady k účetním aspektům předmětného rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 45/2011-94 ze dne 17.12.2012, v němž se sice Národní účetní rada ztotožňuje s náhledem na odlišné cíle finančního účetnictví a daní, nicméně vyslovuje, že český právní řád nezná rozdíl mezi realizovaným a nerealizovaným kursovním ziskem a toto rozlišení není obsaženo ani v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví, jejichž rámec rozsudek NSS zmiňuje. Stanovisko zpochybňuje výklad vycházející z „fiktivních“ situací a z „fiktivních“ účetních operací a odůvodňuje, proč nelze odtrženě rozlišovat mezi kursovými rozdíly vzniklými určitým přepočtem a skutečnými kursovými zisky či ztrátami. Uvádí, že žádný kursový rozdíl nevzniká pouhým přepočtem bez relevantního základu, výklad Nejvyššího správního soudu by tak mohl vést ke zpochybnění účetnictví uplatňujícího aktuální princip jako celku. Kursové rozdíly nepředstavují účetně technický problém, ale zobrazují realitu, ke které došlo změnou kursu a ta představuje skutečné zbohatnutí nebo zchudnutí. Změna hodnoty majetku je skutečná bez ohledu, zda se kursový rozdíl zaúčtuje či nikoliv.

Při jednání před soudem se zástupce žalobce vyjádřil ke Stanovisku Národní účetní rady. Uvedl, že nezná stanovky Národní účetní rady, neví jakou má tato instituce pravomoc a jakou právní relevanci toto stanovisko má, přestože zástupce žalobce je daňovým poradcem a zakládajícím členem této instituce je Komora daňových poradců. Poukázal na to, že obsah stanoviska se vyjadřuje k účetním aspektům posuzovaným NSS. Ohledně zdanění kursových rozdílů, souhlasí s tím, že zjištění základu daně z příjmu vychází z hospodářského výsledku tak, jak stanoví § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, upozorňuje ovšem na znění tohoto ustanovení s tím, že zákonodárce uvedl, že při stanovení základu daně se vychází z hospodářského výsledku, nikoliv to, že by základ daně byl roven hospodářskému výsledku. Dále porovnává pojmy „předmět daně“ a „příjem“ a to z hlediska ust. § 18 a § 19 citovaného zákona. Přisvědčil tomu, že pod pojmem příjem lze chápat i takovou částku či příjem, která je zaúčtováným přínosem, nicméně aby se tento přínos stal předmětem zdanění ve smyslu § 18 zákona o daních z příjmů, musí také pojmově splňovat i to, co je předmětem daně podle § 18 citovaného zákona. Tvrdí, že u žalobce k nakládání s majetkem a k činnosti, která by tento majetek vytvářela nedošlo. Jde jen o to, že žalobce vzal úvěr v zahraniční měně a k určitému

dni, k rozvahovému dni, aniž by cokoliv vykazoval jako činnost, aniž by nakládal s majetkem, došlo k přecenění tohoto úvěru. Fiktivně se tím vytvořil výnos. Dále uvádí příklady jak dochází k vytvoření takového výnosu, např. při uložení 1000 € u banky v cizí měně a jen kvůli tomu, že k určitému dni dojde ke změně kurzu, aniž by žalobce cokoliv činil a majetek realizoval, může dojít k tomu, že na rozdíl od původní částky 25 000 Kč nabude nebo přijde do výnosu částka 26 000 Kč a tento rozdíl 1000 Kč správce daně chce zdanit. Žalobce staví otázku, z čeho vlastně zaplatit daň, když reálně tento majetek žalobce ještě nemá. Připouští, že pokud podnikatel jde do určitého rizika, do rizika kurzových rozdílů, pak může s nárůstem či se ztrátou počítat. Toto riziko bylo žalobci známo, ale nebylo mu známo, že by z rizika musel odvádět daň.

Zástupkyně žalovaného k celé věci přednáší stanovisko žalovaného k významu účetnictví pro daňové účely a toto stanovisko písemně předložila soudu. Stanovisko je součástí protokolu o jednání a pojednává o tom, že zaúčtováním kurzových rozdílů jako položky na účet výnosů v souladu s účetními předpisy je daná položka výnosem, a to i z pohledu zákona o daních z příjmů. Zástupkyně žalovaného k přednesu zástupce žalobce uvedla, že právě jeho příklady potvrzují smysl ust. § 18, toto ustanovení předpokládá výnos. To, že někdo dosáhne určitého výnosu na uložených finančních prostředcích v bance, znamená činnost, je to nakládání s majetkem, dosáhl výnosu, má určitý majetek a otázka, kde vzít na zdanění tohoto majetku je otázkou nerelevantní, neboť ta vzniká i v souvislosti s jinou podnikatelskou činností. Položila také otázku další zatěžující evidence v účetnictví a poukázala na srovnání např. příjmu, který vzniká z nezaplacené faktury.

K uvedenému z zástupce žalobce namítal, že toto srovnávat nelze, nezaplacená faktura je určitým dokladem za určitou vynaloženou činnost, v tom je rozdíl oproti fiktivnímu zisku, který se vytvoří na účtu v bance. Souhlasí s tím, že úvěr je nějakým způsobem vyčíslen a jde o fiktivní příjem, ale poukázal na to, že zde není řešena daň z majetku, ale daň z příjmu.

Městský soud v Praze opětovně přezkoumal napadené rozhodnutí v intencích výše uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu, stanovisek předložených žalovaným i přednesu zástupce žalobce.

Soud předně konstatuje, že právními závěry Nejvyššího správního soudu a přehodnocením závěru Městského soudu v Praze v otázce zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů je Městský soud v Praze dle § 110 odst. 3 s.ř.s. vázán. Na uvedené vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu nemůže nic změnit ani zevrubně žalovaným vyložená souvislost účetnictví se zaúčtovanou reálnou situací a reálnými výnosy. Je tomu tak proto, že Nejvyšší správní soud ve svém výkladu a odůvodnění svého odlišného právního názoru nevycházel z popření výnosu či „obohacení“ žalobce jako reálné skutečnosti, nýbrž vyložil, že tento jistě existující výnos nelze z hlediska platných daňových předpisů a ústavní zásady, že od fyzických a právnických osob lze vyžadovat jen takové chování, jehož pravidla jsou určitým a srozumitelným způsobem stanovena legislativním postupem, považovat za příjem podléhající zdanění. Fiktivnost výnosu pak spatřoval toliko v tom, že výnos sice reálně žalobci vznikl, ale jen přepočtem kursu, zobrazuje hospodářskou situaci žalobce, avšak není reálně příjmem, není-li s ním majetkově nakládáno. V tomto smyslu také zástupce žalobce přesvědčivě argumentoval při ústním jednání před soudem v reakci na stanoviska předložená žalovaným.

Ze shora uvedených důvodů Městský soud v Praze napadená rozhodnutí ve věci doměření daně zrušil pro nezákonnost z důvodu nesprávného právního posouzení věci a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný dle § 78 odst. 5 vázán právním názorem Městského soudu v Praze.

V části výroku rozsudku pod bodem II. přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení.

Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 2.000,-Kč za žalobu a 3.000,-Kč za podanou kasační stížnost a v nákladech souvisejících se zastoupením žalobce daňovým poradcem, které daňový poradce vyúčtoval na celkovou částku 37.800,- Kč..

Náklady zastoupení žalobce v řízení před Městským soudem v Praze jsou tvořeny jednak odměnou za 4 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, 2x účast na ústním jednání), přičemž sazba odměny při spojení 3 právních věcí (3 žalob proti 3 rozhodnutím) se dle ust. § 12 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. stanoví v případě první žaloby v plné výši mimosmluvní odměny částkou 2.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) cit. vyhlášky), v případě dalších dvou žalob v poloviční výši částkou 1050,- Kč. Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny 6 paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky) za 4 úkony v první věci a po dvou úkonech ve zbývajících dvou věcech, tj. částkou 2.400,-Kč včetně částky DPH, tj. ve výši 29.040,- Kč.

Náklady zastoupení žalobce v řízení před Nejvyšším správním soudem jsou dány 1 úkonem právní služby po 2.100,- Kč (soud neúčtoval jako náklad převzetí a přípravu zastoupení pro případ podání kasační stížnosti ve stejných věcech, v nichž byl žalobce zastoupen stejným daňovým poradcem seznámeným s podstatou sporu) a 1 režijním paušálem ve výši 300,- Kč. včetně částky DPH, tj. ve výši 2.880,- Kč.

Náklady řízení tedy celkem činí částku 31.920,- Kč.

P o u č e n í :

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

V Praze dne 7.listopadu 2012

JUDr. Naděžda Řeháková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.