



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **MP Development akciová společnost** se sídlem Praha 5, Mozartova 261/1, IČ 601 94 049, zast. Ing. Tomášem Zatloukalem, daňovým poradcem se sídlem Praha 1, Jungmannova 31, proti žalovanému : **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.4.2009, č.j. 4209/09-1200-105150,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 7.4.2009, č.j. 4209/09-1200-105150, se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 9.200,-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 podanou žalobu domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti výši vyměřené daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007 v částce 18 414 960 Kč, která mu byla vyměřena na základě řádného daňového přiznání podaného na Finanční úřad pro Prahu 5 (dále jen správce daně) dne 30.6.2008 evidované pod č.j. 300260/08.

Žalobce v podané žalobě popsal průběh daňového řízení a tvrdil, že žalovaný nesprávnou interpretací a aplikací příslušných právních norem dospěl k chybnému závěru, spočívajícímu ve zdanění nerealizovaných kursových rozdílů. Důsledkem těchto pochybení je nezákonné vyměření daně z příjmu právnických osob a tím i zkrácení práv žalobce. Poukázal na ustanovení § 23 odst. 1, 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění

pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů) a nesouhlasil ze závěrem žalovaného, že zaúčtování nerealizovaných kursových rozdílů žalobcem proběhlo v souladu s účetními předpisy a proto je tato položka nejen součástí účetního výsledku hospodaření, ale i základu daně. K tomu poukázal na zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví) s tím, že je založen na principu, že o hodnotách, jejichž ocenění je vyjádřeno v cizí měně, zejména tedy o pohledávkách a závazcích znějících na cizí měnu, se účtuje primárně v této cizí měně. Účetnictví je přitom podle ustanovení § 4 odst. 12 tohoto zákona zásadně vedeno v jednotkách české měny. Aby byla zajištěna jednota účetnictví, vyžaduje zákon o účetnictví v ustanovení § 24 odst. 6 písm. a) přepočet cizoměnových hodnot na české koruny k datu prvotního zaúčtování těchto hodnot. K dalšímu přepočtu, respektive přecenění cizoměnových hodnot, dochází z důvodu zajištění věrného obrazu účetnictví dle § 24 odst. 6 písm. b) zákona o účetnictví vždy k bilančnímu dni (to je ve smyslu § 19 odst. 1 tohoto zákona ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka) a dle ustanovení § 24 odst. 6 písm. a) ke dni realizace těchto hodnot. Přepočtení cizích měn na českou měnu kursem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou (dále jen ČNB) ke konci rozvahového dne pak vede ke vzniku předmětných nerealizovaných kursových rozdílů, protože se ve skutečnosti nejedná o efektivní (realizovaný) kursový rozdíl, je v daňové teorii kursový rozdíl vznikající k okamžiku sestavování účetní závěrky označován rovněž jako rozvahový kursový rozdíl. Dále poukázal na ustanovení § 60 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen účetní vyhláška) a Opatření Ministerstva financí ČR č.j. 281/89759/2001 ze dne 13.11.2001 (dále jen Postupy účtování 2002) s tím, že došlo na základě postupu účtování 2002 k zásadní změně metodiky účtování o nerealizovaných kursových rozdílech. Tento obrat nevychází z konkrétní změny zákonných ustanovení. Prováděcí předpisy Ministerstva financí představují tzv. druhotnou normotvorbu, která se pro svou odvozenou povahu dle článku 79 odst. 3 Ústavy ČR může pohybovat pouze v mezích prováděného zákona. Tento ústavní obecný právní princip však nebyl při vydání postupu účtování 2002 dodržen. Dále žalobce připomněl zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti zakotvenou v § 7 zákona o účetnictví s tím, že projevem této zásady je bezesporu i požadavek stálosti účetních metod. Pokud bylo v souladu a v mezích zákona o účetnictví, tj. odpovídalo věrnému a poctivému obrazu, do konce roku 2001 účtovat nerealizované kursové rozdíly na bilanční účty, není možné, aby bez změny příslušných ustanovení zákona bylo od roku 2002 v souladu a v mezích zákona účtování nerealizovaných kursových rozdílů na výsledkové účty, tedy koncepčně naprosto odlišným způsobem. Takové přehodnocení účetní metodiky za nezměněného stavu prováděného právního předpisu představuje ze strany Ministerstva financí ČR (dále jen MF) svévoli nabourávající ústavní princip právní jistoty adresátu právních norem. Ačkoliv tyto principy nejsou výslovně formulovány Listinou základních práv a svobod (dále jen Listina), její působení v českém právní řádu vyplývá z článku 1 Ústavy ČR. S odvoláním na tyto principy není možné, aby totéž ustanovení právního předpisu, týkající se povinnosti přepočtu pohledávek a závazků vyjádřených v cizí měně (§ 24 zákona o účetnictví), bylo bez příslušné obsahové změny prováděno pokaždé zcela protichůdnou metodou. Takové chování MF při vydávání prováděcího předpisu indikuje flagrantní zneužití výkonu zákonem svěřené působnosti, respektive právem aprobovaného účelu pravomoci provádět ustanovení zákona. Výsledkové účtování nerealizovaných kursových rozdílů sama od sebe odporuje zásadám vedení účetnictví stanoveným v zákoně. Metoda účtování nerealizovaných kursových rozdílů zavedená Postupy účtování 2002 zcela očividně nevede k věrnému a poctivému obrazu účetnictví, neboť uměle zkresluje výši hospodářského výsledku zahrnutím položek (nákladu či výnosu), které nebyly účetní jednotkou realizovány. To nemá dopady pouze v oblasti daňové, ale i v oblasti obchodně právní. Nerealizované kursové zisky ve svém důsledku uměle zvyšují hospodářský výsledek,

ze kterého se vychází např. při výplatě z podílu na zisku, respektive dividend. Díky navýšení hospodářského výsledku může ad absurdum společnost vyplácet dividendu z reálně neexistujících finančních zdrojů, aniž by jednala v rozporu s právními předpisy. Nadto je výsledkové účtování nerealizovaných kursových rozdílů v rozporu se zásadou opatrnosti zakotvenou v § 25 odst. 2 zákona o účetnictví. Finanční ředitelství se navíc s argumentem žalobce, že účtování o nerealizovaných kursových rozdílech výsledkovým způsobem není v souladu se zásadou věrného a poctivého obrazu účetnictví, přesvědčivým způsobem nevypořádalo, naopak jeho rozhodnutí v této otázce trpí vnitřním rozporem. K tomu žalobce poukázal na str. 6 žalobou napadeného rozhodnutí a tvrdil, že výjimečnou situaci umožňující odchýlení se od stanovených účetních metod je třeba vnímat jako skutkový stav, kdy je nutné se od stanovených metod odchýlit a nelze ji tudíž hodnotit právě z pohledu, že bylo v souladu s těmito metodami účtováno. Aplikace určité účetní metody totiž nemůže konvalidovat nesprávně vykázaný obraz účetnictví. Žalobce přitom napadl správnost účtování nerealizovaných kursových rozdílů výsledkovou metodou jako takové. Není sporu o tom, že účetní jednotka má vykázat reálné finanční a majetkové postavení, které odpovídá skutečností, které v průběhu účetního období nastaly, jak uvádí žalovaný na str. 6 svého rozhodnutí, žalobce se ovšem nedomnívá, že by tomuto požadavku odpovídala právě metoda účtování stanovená účetní vyhláškou od roku 2003. Z tohoto důvodu žalobce po pečlivé úvaze dospěl k závěru, že jím provedené zaúčtování nerealizovaných kursových rozdílů dopadajících na výsledek hospodaření bylo nesprávně a cestou opravného prostředku a nyní správní žaloby sleduje dosažení nápravy tohoto postupu. Právě z hlediska vykázaní reálné finanční a majetkové situace je nelogické, aby účetní jednotky vykazovaly nerealizované, to je v relevantním období fakticky neexistující zisky, případně ztráty, u dlouhodobých cizoměnových závazků ve výsledku hospodaření. V situaci žalobce se totiž tyto skutečnosti reálně projeví až k uskutečnění účetního případu, což u něj představuje datum skutečné splátky úvěru. Teprve k tomuto datu je dosažen reálný zisk, o kterém se žalovaný zmiňuje na str. 6 svého rozhodnutí. Žalobcem zastávaná rozvahová metoda účtování je přitom postavena na účtování zisku do výsledku hospodaření k datu realizace účetního případu. Teprve k tomuto momentu totiž dochází k faktické realizaci zisku, případně ztráty. Ziskem je totiž pouze zhodnocení kurzu koruny vůči zahraniční měně, které je jasné až k datu uskutečnění operace. K tomu žalobce poukázal na § 25 zákona o účetnictví s tím, že kursový zisk v případě žalobce nemohl být dosažen, protože k realizaci daného účetního případu ke konci roku 2007 ještě nedošlo. Zisk přitom nemůže být dosažen pouhou změnou kurzu, jak uvádí žalovaný na str. 6, ale teprve realizací celé operace. K tomu žalobce dále poukázal na rozhodnutí NSS ze dne 11.10.2008 sp. zn. 2Afs 58/2008 a uvedl, že stejný závěr vyplývá i z legislativy EU článku 31 odst. 1 písm. c) – 2a čtvrté směrnice Rady.

Ani argument žalovaného, že výsledková metoda účtování vede k vykázaní reálného finančního a majetkového postavení účetní jednotky, které odpovídá skutečností, které v průběhu účetního období nastaly, to je změny kurzu české měny vůči ostatním měnám, nemůže z hlediska správnosti dané účetní metody obstát. Ke stejnému efektu totiž dojde jak při užití výsledkové metody, tak i v případě zaúčtování nerealizovaného kursového rozdílu rozvahovou metodou. V obou případech je nerealizovaný kursový rozdíl zaúčtován ke stejnému dni. Jediný rozdíl je v tom, jak je kursový rozdíl zaúčtován, to je, zda je zaúčtován rozvahově nebo výsledkově. Touto argumentací žalovaný nezdůvodnil svůj závěr, že je výsledkové účtování nerealizovaných kursových rozdílů v souladu se zásadou věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Jeho závěr o tom, že výsledková metoda účtování vede k věrnému a poctivému obrazu je tak ničím neopodstatněné obecné konstatování. Rovněž tvrzení žalovaného na str. 3 žalovaného rozhodnutí, že obě účetní metody vedou v úhrnu za celé období existence závazků k zahrnutí stejné částky-kursového rozdílu do hospodářského výsledku, není zcela přesné a úplné. Položka nerealizovaných kursových rozdílů neovlivňuje

pouze základ daně, ale především konečnou výši daně za dané zdaňovací období, tzn. že v souhrnu sice bude celková částka kursového rozdílu u obou metod stejná, ale totéž neplatí o celkové výši daně, která bude daňovým subjektem placena. Základ daně je totiž tvořen řadou položek, které se pochopitelně v různých zdaňovacích obdobích mění. Konečná daň ve vztahu ke kursovým rozdílům přitom není odváděna separátně ze základu daně tvořeného nerealizovanými kursovými rozdíly, ale z celého základu daně stanoveného dle zákona o daních z příjmů. Důležitým faktorem ovlivňujícím výši daně je kromě ostatních položek základu daně i klesající výše její sazby. S ohledem na dlouhodobost daných závazků hraje sazba daně při srovnání obou metod účtování a jejich celkového dopadu na daňovou povinnost velmi významnou roli. Zatímco v roce 2007 byl základ daně tvořený mimo jiné i nerealizovanými kursovými rozdíly z daně sazbou ve výši 24 %, v roce 2008 to bylo sazbou 21 % a v roce 2009 to bude již pouze 20 %. Pokud by byla při účtování nerealizovaných kursových rozdílů aplikována rozvahová metoda, došlo by ke zdanění kursového rozdílu až na konci úvěrového vztahu a daňová povinnost dopadající na žalobce by byla podstatně jiná. Obě situace jsou tak z hlediska výše uhrazené výše daně kvalitativně a kvantitativně zcela odlišné. Je to přitom především výše daně, která je z pohledu daňového subjektu rozhodující a jejíž celková výše se v případě žalobce použitím různých metod účtování nerealizovaných kursových rozdílů mění. Dále žalobce připomněl ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů a tvrdil, že změna systému účtování nerealizovaných kursových rozdílů provedená postupy ve svém důsledku znamená uložení daňové povinnosti-pozitivní v případě vykázání nerealizovaných kursových rozdílů či negativní v případě vykázání nerealizovaných kursových ztrát. Zatímco do 31.12.2001 nepodléhala tato položka zdanění, od 1.1.2002 tvoří součást základu daně a to na základě postupu, respektive na základě účetní vyhlášky od 1.1.2003, to je v obou případech na základě podzákoných norem. Podle článku 11 odst. 5 Listiny, lze přitom daně a poplatky ukládat a vykonávat na základě zákona. Realizace sekundární zákonodárné pravomoci orgánem moci výkonné je tak v rozporu s Ústavním řádem České republiky. Dochází prakticky k obcházení principu dělení dělby moci, což je v právním státě nepřipustné. Úvaha žalovaného na str. 7 žalovaného rozhodnutí, že v zákoně o daních z příjmu není opora pro vyjmutí kursových rozdílů vznikajících při ocenění závazku ke konci rozvahového dne zaúčtovaných na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů ze základu daně z příjmu, je tady zavádějící. Podle žalobce je na celou věc nutné nahlížet optikou zmíněné ústavněprávní zásady, to je zabývat se nejen tím, zda zákon o daních z příjmů umožňuje či neumožňuje vynětí nerealizovaných kursových rozdílů ze základu daně, ale primárně tím, zda citovaný zákon poskytuje pro její zahrnutí do základu daně dostatečnou oporu. Zdanění nerealizovaných kursových rozdílů od roku 2002 představuje nezákonný zásah do jinak nedotknutelného vlastnického práva a je tedy v přímém rozporu s Ústavním pořádkem ČR.

Dále žalobce připomněl ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ustanovení § 23 odst. 1, § 23 odst. 6 a § 24 odst. 1 téhož zákona s tím, že přestože kauza řešená NSS se týkala daně z příjmu fyzických osob je třeba výklad pojmu „příjem“ podle názoru žalobce vnímat jako obecnou definici, když zákon o daních z příjmů definici přímo neobsahuje a tudíž ani nediferencuje mezi příjmem právnických a fyzických osob. Definice pojmu příjem předložená NSS podle názoru žalobce plně dopadá i na situaci právnických osob. Aplikováno na případ nerealizovaných kursových rozdílů nelze dospět k jinému závěru, než že se o příjem ve smyslu uvedeného vymezení nejedná. Zachycením kursových rozdílů k rozvahovému dni ve své podstatě dochází k pouze úpravě zůstatků korunového vyjádření cizoměnového závazku vedeného na některém z rozvahových účtů tak, aby korespondoval se zůstatkem v cizí měny, aniž by ovšem poplatník reálně dosáhl zisku či ztráty. Ke skutečné realizaci zisku nebo ztráty z přepočtu z cizí měny na české koruny dochází teprve tehdy, existuje-li rozdíl mezi evidencí v české měně a evidencí v cizí měně v okamžiku vlastního splnění daného

závazku nebo inkasa dané pohledávky. Tento závěr potvrzuje dokonce sama obecná část důvodové zprávy k novele zákona o daních z příjmů č. 438/2003 Sb. Z ekonomického i správního hlediska nemá zdaňování kursových listků před okamžikem vlastní realizace žádné opodstatnění, jedná se totiž o fiktivní příjem (nebo výdaj), což znamená, že u poplatníka není zdaňován příjem, protože toho reálně nedosáhl. Ve své podstatě je tak u poplatníka zdrojem zdanění jeho vlastní majetek, což se z koncepcí daně z příjmu neslučuje. V případě žalobce tudíž nemohlo dojít ke vzniku reálného příjmu k datu sestavení účetní závěrky, ale mohlo se tak stát nejdříve k datu splacení jednotlivého přijatého úvěru. Zahrnutí nerealizovaných kursových rozdílů do základu daně z příjmu právnických osob žalobce ve zdaňovacím období roku 2007 proto nebylo a není správné a v souladu se zákonem o daních z příjmu a ústavním pořádkem.

Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný argumentoval obdobně jako v odůvodnění svého rozhodnutí a žádal, aby soud žalobu zamítl.

Podáním došlým soudu 28.2.2012 žalobce na podporu své argumentace poukázal na rozhodnutí cizozemského soudu, který dospěl ke stejným závěrům, konkrétně rozhodnutí švýcarského Spolkového soudu v Lausanne ze dne 1.10.2009, sp. zn. 2C 897/2008.

Podáním došlým soudu 11.5.2012 žalobce sdělil, že ve skutkově identické věci týkající se jiných zdaňovacích období (let 2004-2006) bylo již zdejší soudem rozhodováno rozsudkem ze dne 21.3.2011, č.j. 9Ca 245/2008-57, který byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5Afs 45/2011 zrušen a věc vrácena Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení. S ohledem na to, že v nyní projednávané věci se jedná o skutkově totožnou záležitost, která byla projednávána NSS lišící se pouze ve zdaňovacím období, považoval žalobce za nevhodné, aby o předmětném sporu probíhalo jednání (bylo soudem nařízeno na 16.5.2012), neboť považuje závěry uvedené v rozhodnutí NSS ve věci sp. zn. 5Afs 45/2011 za závazné i pro tuto věc. Žalobce tedy navrhl, aby soud nařízené ústní jednání zrušil a rozhodl ve věci bez ústního jednání.

S ohledem na to, že ústní jednání bylo nařízeno na žádost žalobce, kterou vyslovil v předchozích podáních v průběhu přípravy věci k projednání a rozhodnutí, přičemž žalobce vzal tuto žádost o nařízení ústního jednání shora citovaným podáním výslovně zpět, postupoval soud podle ustanovení § 51 odst. 1 s.r.s. a rozhodl o věci bez nařízení ústního jednání.

Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, přihlédl též k právním závěrům, které vyslovil NSS ve věci sp. zn. 5Afs 45/2011, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Jak bylo již shora uvedeno, zdejší soud již ve věci skutkově a právně obdobně rozhodoval a to rozsudkem ze dne 21.3.2011, č.j. 9Ca 245/2008-57. Předmětem přezkumu v této věci byla rozhodnutí žalovaného týkající se skutkově a právně identické věci, avšak za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006, v nichž žalovaný rovněž zamítl odvolání a potvrdil prvoinstanční rozhodnutí správce daně o vyměření daně z příjmu právnických osob v částkách

18 415 860 Kč, 30 882 260 Kč a 24 725 280 Kč. V této předcházející věci soud žaloby zamítl, neboť shledal rozhodnutí žalovaného souladné se zákonem. Ke kasační stížnosti žalobce však NSS rozsudkem ze dne 19.4.2012, č.j. 5Afs 45/2011-94 zmíněný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21.3.2011, č.j. 9Ca 245/2008-57 zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení ze závazným právním názorem. V něm se nejprve zabýval zákonností prováděcí vyhlášky a ztotožnil se s názorem Městského soudu v předchozí věci s tím, že žalobce sice zpochybňoval metody účtování, nicméně v jeho majetkové sféře se povinnosti stanovené účetními předpisy, tedy i metody účtování, neprojevují sami o sobě, ale nepřímo až teprve ve svém důsledku, to je účetním vytvořením hospodářského výsledku, z něhož se vychází při zdanění. Nikoliv samotná metoda účtování, ale teprve až stanovení daňové povinnosti je způsobilé žalobce zasáhnout v jeho majetkové sféře, respektive na jeho subjektivních právech. Pro závěr o tom, zda určitý účetní případ (plnění) podléhá dani, respektive zda ji 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 výnosu z něj ještě sensu stricto zdanitelný příjem nečiní. Vycházejí z této premisy je otázka způsobu účtování nepodstatná. NSS proto neshledal, že by samotná prováděcí vyhláška zákona o účetnictví byla v rozporu s tímto zákonem, respektive v rozporu s komunitárním právem, konkrétně z mezinárodními účetními standardy.

K tomu NSS připomněl, že v České republice je účetnictví upraveno zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, prováděcími vyhláškami soubory českých účetních standardů Ministerstva financí. Přímou účinnost mají v souvislosti s aplikací mezinárodních standardů účetního výkaznictví a nařízení EU. Pro posouzení věci je relevantní čtvrtá směrnice Rady ES ze dne 25.7.1978 založená na článku 54 odst. 3 písm. g) smlouvy o založení EHS, o ročních účetních závěrkách některých forem společností (78/660/EHS). Tato směrnice se vztahuje mimo jiné i na akciové společnosti, tedy dopadá i na žalobce. V článku 31 odst. 1 směrnice se stanoví, že členské státy zajistí, aby položky uvedené ve výročních zprávách byly oceněny v souladu s obecnými zásadami, mimo jiné zde uvádí, že zahrnout se smějí jen zisky, které byly vytvořeny k rozvahovému dni. Rovněž je třeba vycházet z mezinárodního účetního standardu, konkrétně IAS21-dopady změn měnových rozdílů, který stanoví definici funkční měny, zaúčtování cizoměnových transakcí ve funkční měně a zaúčtování zahraniční jednotky a prezentace v jiné měně než je funkční měna. Standard rovněž definuje kursový rozdíl jako výsledek převodu určitého počtu jednotek jedné měny do jiné měny při různých měnových kurzech; kursové rozdíly vznikají při vypořádání peněžních položek nebo při převodu peněžních položek v měnových kurzech odlišných od těch, kterými byly předeny při prvotním zaúčtování během období nebo v předchozích účetních závěrkách-tyto se účtují jako zisky nebo ztráty. V bodu 50 se mimo jiné uvádí, že zisky a ztráty z transakcí v cizí měně a kursových rozdílů vznikajících z převodu výsledku a finanční pozice účetní jednotky do jiné měny mohou mít daňové účinky. Citovaný mezinárodní účetní standart upravuje pouze účtování, neřeší však již dopady daňové. Ty jsou zcela ponechány v oblasti přímých daní národním úpravám. 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. v ustanovení § 6, v němž hovoří obecně o kursových rozdílech, aniž však již bere v potaz dopady daňové, nerozlišuje mezi kursovými rozdíly realizovanými a nerealizovanými. Mezinárodní účetní standardy vycházejí z principu, že každá transakce v účetnictví je zobrazována podle ekonomických dopadů. Lze tedy dovodit, že pokud existují dvě transakce, které jsou ekonomicky stejné a právně se liší, mají být zaúčtovány stejně, pokud existují dvě transakce, které jsou právně stejné, ale ekonomicky se liší, je třeba je zaúčtovat odlišně. V těchto intencích je nutno interpretovat i zákon o účetnictví a navazující prováděcí předpisy. Výše uvedené však neznámá, že by předmětná

vyhláška odporovala principům zákona o účetnictví nebo komunitárním předpisům nebo s nimi byla v rozporu, jak tvrdí žalobce. Vyhláška mezi realizovanými a nerealizovanými kursovými rozdíly nerozlišuje, toto rozlišení je proto třeba provést v rovině daňové. Na to NSS uzavřel, že v samotné provedené změně metody účtování z rozvahové na výsledkovou neshledal nepředvídatelnost práva, neshledal přitom ani namítaný rozpor prováděcí vyhlášky se zákonem o účetnictví. Změna účetní metody nebyla provedena zpětně, ale vztahovala se na období následující a nezasáhla nepřipustným způsobem do vztahu již existujících. Samotná změna účetní metody nemůže ve svém důsledku, to je pouhým účetním vytvořením hospodářského výsledku, určit ke zdanění příjem, který jím podle zákona o daních z příjmu svou povahou není a dokonce za něj ani považován od samotného počátku nebyl. NSS tak do jisté míry akceptoval závěr Městského soudu ve věci 9Ca 245/2008, že metodika účtování nebyla podstatná pro posouzení, zda předmětné kursové rozdíly podléhají či nepodléhají zdanění. Městský soud se však již dále dopady účtování nerealizovaných kursových rozdílů do sféry daňové, tedy do sféry majetkových práv žalobce, nezabýval a námitku žalobce, že se nejedná o příjem podléhající zdanění posoudil pouze v intencích povinností, které pro žalobce vyplývají z účetních předpisů. Dále NSS připomněl článek 1 odst. 1 Ústavy ČR z nějž mimo jiné 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 a ochrany důvěry v právo. Dále připomněl článek 11 odst. 5 Listiny, podle kterého 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. Vedle toho je však k zachování ústavní konformity takové povinnosti třeba, aby podmínky jejího uložení odpovídaly požadavkům vyplývajícím z toho, že Česká republika je (materiálním) právním státem (viz. článek 1 odst. 1 Ústavy). Mezi tyto požadavky patří zejména použití racionálních a nediskriminačních kritérií pro určení, kdo daňové povinnosti podléhá a kdo nikoliv, vyloučení jiných aspektů libovůle a dodržení zásady proporcionality a zákazu vyvlastňovacího nebo jinak likvidačního charakteru daně (viz. rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2Afs 159/2005 a 5Afs 151/2004). Daně zle stanovit pouze na základě zákona, což se děje v rámci legislativního procesu na základě zákonem stanoveného postupu. Proto, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat legitimní zákonný rámec. K tomu NSS připomněl nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 53/10 ze dne 19.4.2011. Dále NSS zmínil ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmu a poukázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí podle kterého v zákoně o daních z příjmu není opora pro vyjmutí kursových rozdílů vznikajících při ocenění závazků ke konci rozvahového dne zaúčtovaných na vrub účtů finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů ze základu daně z příjmu. Zákonná opora v zákoně o daních z příjmu však není na druhou stranu ani pro jejich zdanění. Při respektování článku 2 odst. 3 Ústavy ČR lze na poli práva veřejného činit pouze to, co zákon stanoví, nikoliv to co nestanoví. V případě pouhého ocenění závazků (pohledávek) v cizí měně ke konci roku (k rozvahovému dni) stanovený přepočtem kurzu ČNB nedochází k žádnému nakládání s majetkem k žádnému toku finančních prostředků, ať již v české nebo v cizí měně. Směna kurzu samo o sobě neznamená, že by žalobce dosáhl v předmětném zdaňovacím období příjmu v podobě úspory, to je 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 a je pouze simulován pro potřeby účetnictví a to za účelem vykázání výše závazku v české měně; nelze zde proto hovořit o dosažení zisku nebo ztráty k rozvahovému dni, neboť k tomuto momentu nedochází vlastní směně peněz, která jediná může vést k realizaci zisku, případně ztráty. Ziskem může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění operace

(splátky, na kterou bylo vynaloženo méně českých korun). V souladu s účetními předpisy se de facto vyjadřuje pouze aktuální tržní hodnota daného subjektu, jeho finanční situace v daný okamžik; nejedná se tudíž o nic jiného, než o vyjádření hodnoty závazku, který trvá v určité době k určitému datu. Svou podstatou se tedy jedná spíše o určité vyjádření hodnoty majetku, nikoliv však o reálný příjem nebo výnos, jehož dosažení by daňový subjekt jakkoliv přispěl vlastní činností, respektive nakládání 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 příjmu neslučuje. Přírůstek (úbytek) hodnoty majetku je přitom zcela odvislý od skutečností na vůli daňového subjektu nezávislých a v čase proměnlivých, konkrétně na aktuálním kurzu měny, respektive na politice státu. Přepočtem měny přitom dochází pouze k vyčíslení aktuální hodnoty stávajícího majetku (která může být následující den zcela jiná), nikoliv však k jeho faktickému zvýšení.

U nakládání s majetkem se tak jedná vždy v případě úhrady (splátek) úvěru, to je při faktickém transferu finančních prostředků, to je části majetku daňového subjektu; v tomto okamžiku, vzniká-li zde v důsledku změny kurzu kursový rozdíl, představuje tento výnos nebo ztrátu, neboť již v tomto okamžiku se hodnota závazku (to je částka, kterou je povinen daňový subjekt zaplatit) snižuje nebo zvyšuje (zbývá zaplatit méně či naopak více). Tyto realizované kursové rozdíly potom představují výnos (ztrátu), který zcela legitimně lze podřadit pod ustanovení § 18 odst. 1 citovaného zákona. Dále NSS připomněl znění ustanovení § 23 odst. 1, 2 zákona o daních z příjmů a rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2Afs 42/2005 s tím, že v kontextu se závěry k nimž NSS dospěl v citovaném rozsudku lze uzavřít, že k obohacení, tedy i k reálnému příjmu žalobce, dochází tehdy, když žalobce (u)hradí poskytnutý úvěr, kdy dojde k reálnému navýšení jeho majetku, respektive bude fakticky platit za úvěr v důsledku změny kurzu méně, respektive výše jeho závazku se sníží. Při stanovení základu daně se vychází z hospodářského výsledku, nikoliv že základem daně je hospodářský výsledek (§ 23 zákona o daních z příjmů). 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 příjmu vymezený jednalo. Vycházel-li žalovaný toliko z aspektů účetních, postupoval zcela nesprávně.

Dále NSS poukázal na usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 7Afs 54/2006 a obiter dictum podotkl, že jakkoliv v přechodných ustanoveních k zákonu č. 438/2003 Sb., kterým byl v souvislosti se změnou zákona o účetnictví novelizován zákon o daních z příjmu k 1.1.2004, pod bodem 33 se stanoví pravidla pro dodanění nerealizovaných kursových rozdílů, a to následujících třech zdaňovacích období, nelze považovat takový odkaz za legitimní stanovení předmětu daně v § 18 zákona o daních z příjmů. Nadto zákon o daních z příjmu termín nerealizovaný kursový rozdíl ani nezná a tuto kategorii neupravuje.

NSS znovu poukázal na článek 1 odst. 1 Ústavy ČR s tím, že nelze spoléhat na to, že do budoucna nedojde k přehodnocení pravidel pro zdanění, vždy se pak však musí stát způsobem zákonem stanoveným a předvídaným. Je povinností zákonodárce respektovat pravidla vyplývající z obsahu principu právního státu, stejně jako ze souvisejících ústavně zaručených základních práv a svobod v dané oblasti, to je zejména v článku 11 odst. 1, 5 a článku 26 Listiny. NSS k tomu zmínil též nálezy Ústavního soudu sp. zn. IÚS 629/06.

Nato NSS uzavřel, že způsob účtování, v jehož důsledku jsou nerealizované kursové rozdíly účetně zahrnuty do výnosů, nemůže mít automaticky za následek zdanění příjmu, který jím podle zákona o daních z příjmu jsou povahou není, a dokonce za něj ani správcem daně od samého počátku účinnosti zákona o daních z příjmů (to je od roku 1993) považován nebyl. Je třeba rozlišovat mezi kursovými rozdíly vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kursové rozdíly) a skutečnými kursovými zisky, respektive ztrátami (realizované kursové rozdíly). Nerealizované kursové rozdíly nepřestávají 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, respektive výsledek hospodaření. Jedná se de facto pouze o virtuální zisky (nebo ztráty).

S ohledem na shora uvedené a s přihlédnutím k tomu, že v nyní projednávané věci se jedná o věc skutkově a právně natolik blízkou s podstatou rozhodnutí žalovaného ze dne 30.4.2008, č.j. 6050/08-1200-10550, č.j. 6051/08-1200-105150 a 6048/08-1200-105150, jež byly předmětem přezkumu Městského soudu v Praze ve shora zmíněné sp. zn. 9Ca 245/2008, a s ohledem na to, že zdejší soud považuje právní závěry Nejvyššího správního soudu za příléhavé, soud postupem podle ustanovení § 78 odst. 1, 4, 5 s.ř.s. žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm na žalovaném bude, aby vázán právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil o věci znovu rozhodl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny náklady za zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč a náklady právního zastoupení za 3 hlavní úkony po 2 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a sdělení zástupce žalobce týkající s věcí samé došlé soudu dne 11.5.2012 podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a 3x režijní paušál po 300 Kč. Tedy celkem 9 200 Kč.

P o u č e n í :

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 Praze dne 16. května 2012

JUDr. Ivanka Havlíková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.