



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **TASVA s.r.o.**, se sídlem Brno, Navrátilova 237/2, zastoupeným RNDr. Ljubomírem Skácelelem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Šeránkova 28, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutím správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 7. 2007, č. j. 11506/07-1200-702170, **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 12. 7. 2007, č. j. 11506/07-1200-702170, a žalovaný byl současně zavázán k povinnosti nahradit žalobci náhradu nákladů řízení. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno IV. (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 10. 2006, č. j. 176724/06/291912/2331,

kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 odlišně než ji žalobce přiznal v dodatečném daňovém přiznání. Žalobu odůvodnil tím, že podstata sporu spočívá v tom, zda podle platné úpravy zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ale také zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), je možné původně zaúčtovaný výnos (kurzový zisk) ve výši 1.367.637,60 Kč snížit pro účely daňové o částku 630.236,80 Kč, tj. na kurzový zisk 737.400,80 Kč uváděný po opravě účtování. Žalobce provedl opravu přecenění závazku vzniklého nakoupením cizí měny ke konci rozvahového dne 31. 12. 2003 kurzem, který byl stanoven smluvně při poskytnutí půjčky jako minimální pro její vrácení, tj. kurzem 27,620 Kč, resp. 27,930 Kč za 1 USD. (Dle ČNB byl platný ke konci rozvahového dne kurz 25,654 Kč za 1 USD). Správce daně a poté i žalovaný takový postup vyloučili s odůvodněním, že podle ustanovení § 24 odst. 4 zákona o účetnictví je nutné „*ke konci rozvahového dne, či jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, přepočíst veškeré zůstatky účtů majetku a závazků, vyjádřených v cizí měně, na českou měnu a to kurzem ČNB platným ke konci rozvahového dne.*“ Žalobce má za to, že takový závěr je nesprávný a v rozporu se zákonem. Podle téhož ustanovení § 24 odst. 4 věta poslední zákona o účetnictví platí, že „*v případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu lze k okamžiku ocenění použít kurzu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány.*“ Žalobce zdůraznil, že z uzavřených smluv o půjčkách jednoznačně vyplývá, že dlužník je povinen poskytnutou půjčku vrátit věřiteli, s ohledem na ujednání o minimálním kurzu, nejméně ve výši 8.449.576,- Kč, a to i tehdy, je-li k danému dni kurz ČNB nižší. Dále uvedl, že pokud by ocenění mělo být provedeno způsobem deklarovaným správcem daně a žalovaným, pak by závěrka provedená ke dni 31. 12. 2003 nepodávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, neboť tato by vykazovala k rozvahovému dni podstatně nižší závazky, než byly k tomuto dni ve skutečnosti. Nelze za reálné ocenění předmětného závazku ke dni 31. 12. 2003 považovat částku 7.819.339,20 Kč, když podle uzavřených smluv by byl dlužník povinen vrátit věřiteli k témuž dni částku 8.449.576,- Kč. Rovněž nelze přisvědčit tvrzení žalovaného, že pokud by byl sjednán s věřitelem kurz, který se odchyluje od reálného kurzu dle ustanovení § 24 odst. 4 zákona o účetnictví, nelze takovou dohodu z pohledu závazných účetních předpisů akceptovat, a to právě s odkazem na zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví. Vztahy mezi dlužníkem a věřitelem se řídí obchodním a občanským zákoníkem, podle zákona o účetnictví se pouze o těchto vztazích účtuje. Žalobci není známo žádné ustanovení zákona, které by sjednání minimálního kurzu vylučovalo, a i vzhledem k žalovaným uváděnému ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nepovažuje za neobvyklé, pokud věřitel při sjednání půjčky v cizí měně přenesl budoucí kurzová rizika na věřitele. Dále pak žalobce uvedl, že žalovaný v odůvodnění rozhodnutí odkazuje na stanovisko MF a komentář autorky publikace Účtování o cizích měnách k tomuto stanovisku, které se vztahuje k případu sjednání kurzu pro zápočet cizoměnových pohledávek a závazků. To však s danou problematikou nesouvisí a uvedení „obecných formulací“ z této publikace považuje žalobce za zmatečné. Mimo jiné uvedené stanovisko autorky publikace: „*Předpokládám, že je zřejmé, že účetní předpisy požadují pro účtování jen a pouze kurz ČNB*“ se zřejmě vztahuje na daný případ a nelze jej vzhledem k ustanovení § 24 odst. 4 věta poslední zákona o účetnictví

zobecnit. Rovněž vyjádření žalovaného v závěru odůvodnění k uplatnění odečtu tzv. nerealizovaných zisků považuje žalobce za nadbytečné, neboť podstatou sporu není nerealizovaný zisk, ale skutečnost, zda má resp. může být předmětem daně zisk, který vůbec nevznikl a ani vzniknout nikdy nemohl.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl, že je přesvědčen o tom, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností tvrzenou žalobcem a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Vzhledem k tomu, že žalobce v žalobě neuvádí nic jiného než v odvolání, žalovaný plně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání, které se podrobně všemi meritorními námitkami zabývalo. Zejména zdůraznil, že žalobcem zvolený účetní postup, kdy ocenil předmětné závazky ke dni 31. 12. 2003 kurzem 25,654 CZK/USD (tj. platným kurzem devizového trhu stanoveným ČNB ke dni 31. 12. 2003) a zaúčtoval z tohoto titulu do výnosů kurzový zisk ve výši 1.367.637,60 Kč, byl tedy správný, resp. ke kogentnímu charakteru daného ustanovení jediné možný. Dále uvedl, že žalobcův poukaz na zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví zakotvenou v ustanovení § 7 zákona o účetnictví, je nedůvodný. Podle této zásady totiž musí být cizoměnové hodnoty vykázaný v rozvaze v reálném ocenění. Z tohoto důvodu proto také ustanovení § 24 odst. 4 zákona o účetnictví vědomě nestanovuje pro přepočet cizoměnových závazků ke konci účetního období možnost použít jiného kurzu než kurzu devizového trhu stanoveného ČNB. Pokud by klauzule o minimálním kurzu byla v budoucnu skutečně využita, vznikl by v účetnictví příslušný výsledkový rozdíl až ke dni uskutečnění účetního případu při splacení tohoto závazku a nikoli již k rozvahovému dni ke konci těch let, kdy je takový závazek vykazován v rozvaze. Ze stanoviska MF citovaném v napadeném rozhodnutí na straně 6 plyne, že odchýlný (jinak dohodnutý) kurz než kurz vyhlášený ČNB by byl z hlediska zákona o daních z příjmů posouzen jako „cena neobvyklá“ a správce daně by v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v obchodních případech mezi osobami personálně, ekonomicky nebo jinak spojenými základ daně příslušně zvýšil. Možnost použití jiného kurzu než kurzu ČNB se vztahuje pouze na nákup nebo prodej cizí měny za českou měnu a nevztahuje se na přepočet cizoměnových závazků na českou měnu k poslednímu dni účetního období, kdy k žádnému nákupu či prodeji měn nedochází (nejedná se o „nákup cizí měny za českou měnu“). Žalovaný uzavřel, že z hlediska daňových předpisů představuje zaúčtovaný kurzový zisk jednoznačně zdanitelný výnos.

V následné replice pak žalobce zdůraznil, že postup žalovaného, resp. jeho výklad zákona, ve svém důsledku znamená, že by závazek žalobce byl oceněn v účetnictví ve výši nižší než by byl povinen žalobce hradit podle uzavřené smlouvy, a to bez ohledu na den tohoto plnění. Z toho by pak vyplýval zisk (a potažmo jeho zdanění), kterého by žalobce nikdy nedosáhl a dosáhnout nemohl. Takový postup je v rozporu nejen s logikou daňové soustavy, ale i ze základními zásadami daňového řízení.

Rozsudkem zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 31 Ca 178/2007 – 41, byla žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2007, č. j. 11506/07-1200-702170, zamítnuta (výrok I.) s tím, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení

(výrok II.). Z odůvodnění tohoto rozsudku vyplývá, že soud dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, a to že původně podané daňové přiznání žalobce bylo v souladu se zákonem, a že dodatečným daňovým přiznáním si žalobce hospodářský výsledek snížil v rozporu s ustanovením § 24 odst. 4 zákona o účetnictví.

O kasační stížnosti žalobce rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 3. 2010, č. j. 5 Afs 30/2009 – 62, rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 31 Ca 178/2007 – 41, zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud došel k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a dále pro jinou vadu řízení před soudem, a krajskému soudu závazně uložil, aby v dalším řízení přezkoumal rozhodnutí žalovaného v rozsahu všech uplatněných žalobních námitek.

Z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplynuly pro soud následující ve věci relevantní skutečnosti.

Žalobce podal dne 30. 6. 2006 správci daně dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, v němž snížil hospodářský výsledek o částku 630.237,- Kč, a to prostřednictvím řádku 112. Položka byla označena jako „oprava účtování kurzových rozdílů při přecenění závazků v cizí měně, přičemž při účtování tohoto závazku nebylo nedopatřením zohledněno smluvní ujednání o stanovení minimálního kurzu, který bude použit při úhradě závazku“. Přijaté půjčky byly v řádném daňovém přiznání v účetnictví žalobce oceněny v průběhu roku 2003 pevným kurzem používaným v účetnictví v celkové výši 9.186.976,80 Kč. Žalobce podal dodatečné daňové přiznání, neboť jak uvedl, chybnou komunikací se zpracovatelem účetnictví nebylo v řádném daňovém přiznání respektováno smluvní ujednání o minimálním kurzu pro vrácení půjček.

Správce daně po podání dodatečného daňového přiznání zahájil u žalobce vytýkácí řízení. V průběhu vytýkácího řízení bylo zjištěno, že žalobce dne 4. 6. 2003 a dne 2. 10. 2003 uzavřel smlouvy o půjčce, na základě kterých si půjčil od manželů E. a L. T. prostředky v celkové výši 305.000 USD. Obě tyto půjčky byly dle smluvních podmínek bezúročné s tím, že pro případné vrácení půjčky byl ve smlouvě sjednán minimální kurz, který u půjčky ze dne 4. 6. 2003 činil 27,620 Kč/USD a u půjčky ze dne 2. 10. 2003 činil 27,930 Kč/USD. Smlouvy o půjčce obsahovaly následující text: V čl. II. „Dlužník se zavazuje dlužnou částku splatit věřitelům nejpozději do 31. 12. 2005. Splátka půjčky bude dlužníkem realizována dle písemných dispozic věřitelů a to buď bankovním převodem na účet věřitelů (devizový nebo korunový) nebo v hotovosti (USD nebo Kč).“ V čl. III. smlouvy ze dne 4. 6. 2003 „... Smluvní strany určují, že kurz 27,620 Kč za 1 USD (valuta prodej Komerční banky, a. s. dne 4. 6. 2003) jakožto minimální kurz pro vrácení půjčky v Kč. Jestliže v době splacení půjčky bude kurz valuta prodej Komerční banky, a. s. výhodnější pro věřitele, přísluší věřitelům částka dle tohoto kurzu.“ V čl. III. smlouvy ze dne 2. 10. 2003 „... Smluvní strany určují, že kurz 27,930 Kč za 1 USD (valuta prodej Komerční banky, a. s. dne 2. 10. 2003) jakožto minimální kurz pro vrácení půjčky v Kč. Jestliže v době splacení půjčky bude kurz valuta prodej Komerční banky, a. s. výhodnější pro věřitele, přísluší věřitelům

částka dle tohoto kurzu.“ Správce daně dospěl v daňovém řízení k závěru, že postup žalobce při ocenění závazků dle § 24 odst. 4 zákona o účetnictví byl správný a dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 10. 2006 stanovil daňovou ztrátu ve stejné výši, jako byla posledně známá daňová ztráta.

Žalobce se proti rozhodnutí správce daně odvolal. Odvolání žalovaný zamítl. V rozhodnutí uvedl, že v případě smluv o půjčkách, kde bylo ujednáno variantní vrácení (buď v Kč nebo USD) a současně nebylo předem smluvně ujednáno, že předmětné půjčky budou vráceny v Kč a bude tedy aplikován minimální smluvně ujednaný kurz, nebylo možné použít jiného kurzu, než je stanoveno v § 24 odst. 4 zákona o účetnictví, a to ani s ohledem na zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví. Ustanovení § 24 odst. 4 zákona o účetnictví prikazuje majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávat na českou měnu kurzem devizového trhu stanoveným ČNB. Žalovaný uzavřel, že vzniklý kurzový zisk měl být zaúčtován do výnosů. Poslední větu § 24 odst. 4 zákona o účetnictví aplikovat nelze.

Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. bylo o věci samé rozhodnuto bez jednání. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů:

K úvodní žalobní námitce žalobce soud zdůrazňuje, že ji nepovažuje za důvodnou a v tomto směru se ztotožňuje se závěrem a právním posouzením podstaty věci žalovaným.

Podle ustanovení § 24 odst. 4 zákona o účetnictví (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2003) majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu stanoveným 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. 6. 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 ustanovení § 24 odst. 2 zákona o účetnictví 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 ustanovení § 60 odst. 1 vyhlášky 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 (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2003) kursové rozdíly vznikající při ocenění majetku a závazků uvedených v § 4 odst. 6 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.

V prvé řadě je třeba zdůraznit, že smlouva o půjčce peněz patří mezi absolutní neobchody, je upravena ustanoveními § 657 a 658 občanského zákoníku. Smlouva o půjčce má reálnou povahu, což znamená, že vznik půjčky předpokládá nejen dohodu stran, ale i skutečné odevzdání předmětu půjčky dlužníkovi. Účelem (bezprostředním hospodářským cílem – kauzou) smlouvy o půjčce peněz je poskytnutí určité částky jedním subjektem druhému s tím, že dlužník půjčenou částku v dohodnuté době vrátí. Při půjčce peněžitě lze sjednat úroky.

Mezi účastníky není sporu o tom, že v obou případech došlo k platnému uzavření smlouvy o půjčce peněz, jedním ze dvou věřitelů byl statutární zástupce – jednatel žalobce (dlužníka), finanční prostředky byly složeny na bankovní účet žalobce, který se zavázal vrátit půjčenou částku nejpozději do 31. 12. 2005, a to buď bankovním převodem na účet věřitelů (devizový nebo korunový účet) nebo v hotovosti (USD nebo Kč). Z uvedeného je tedy zřejmé, že *skutkově se jedná o závazek realizovaný v cizí měně* (jak správně dovodil správce daně a žalovaný), *nikoliv o nákup cizí měny* (jak tvrdí žalobce).

Původní postup žalobce, který ocenil cizoměnové závazky ve svém účetnictví vyplývající z výše uvedených smluv o půjčce peněz ke dni 31. 12. 2003, kurzem devizového trhu stanoveným ČNB a platným ke dni 31. 12. 2003 ve výši 25.654 Kč/USD, a zaúčtoval z tohoto důvodu do výnosů kurzový zisk ve výši 1.367.637,60 Kč, byl správný a souladný se zákonem. Právní argumentace žalovaného, který v odůvodnění napadeného rozhodnutí poukazoval na ustanovení § 24 odst. 4 věta první zákona o účetnictví ve spojení s ustanovením § 60 odst. 1 jeho prováděcí vyhlášky, byla přílehlavá, neboť ve věci realizovaný způsob ocenění představuje jedinou správnou metodu ocenění cizoměnových závazků, která odpovídá faktickým poměrům na devizovém trhu ke konci účetního období, tj. ke dni 31. 12. 2003. Námitku žalobce, že provedl opravu přecenění závazku vzniklého nakoupením cizí měny ke konci rozvahového dne 31. 12. 2003 kurzem, který byl stanoven smluvně při poskytnutí půjčky jako minimální pro její vrácení, je třeba v daném případě zásadně odmítnout, neboť jak již bylo zdůrazněno výše, ze strany žalobce k nákupu cizí měny nedošlo (tato skutečnost je mezi účastníky nesporná), tedy prostor pro aplikaci ustanovení § 24 odst. 4 věta druhá zákona o účetnictví nebyl dán.

V této souvislosti lze připomenout nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2006, č. j. I. ÚS 50/03, in: <http://nalus.usoud.cz>, podle něhož: „*Při výkladu a aplikaci*

právních předpisů nelze pomíjet jejich účel a smysl, který není možné hledat jen ve slovech a větách toho kterého předpisu, neboť v každém z nich je třeba nalézat i právní principy uznávané demokratickými právními státy. “

Ani v pořadí další žalobní námitka spočívající v tvrzení žalobce, že účetní závěrka provedená ke dni 31. 12. 2003 nepodávala věrný a poctivý obraz předmětu jeho účetnictví, nebyla s odkazem na argumentaci uvedenou k výše posuzované prioritní žalobní námitce, shledána důvodnou. Úkolem zákona o účetnictví je zajistit informace pro finanční řízení, prokázat stav a pohyb majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výdajů, výnosů, příjmů a výsledku hospodaření, dodržet soulad se směrnicemi Evropské unie (zejména čtvrté a sedmé) a aplikovat vybrané zásady a charakteristiky Mezinárodních účetních standardů (IAS) a vytvořit pro české prostředí právní rámec pro vedení účetnictví a regulaci účetní závěrky včetně jejího zveřejnění. Jednou z věcných (materiálních) účetních zásad je rovněž zásada věrného a poctivého obrazu poskytovaného v účetnictví zakotvená v ustanovení § 7 zákona o účetnictví. Obraz věrného předmětu účetnictví pojmově vymezuje, že obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je zobrazen v souladu s účetními metodami. Obraz poctivého předmětu účetnictví pak pojmově vymezuje, že účetní metody jsou použity způsobem, který vede k dosažení věrného zobrazení.

Předmětné a ve věci posuzované smlouvy o půjčce uzavřené mezi žalobcem jako dlužníkem (kdy z úplného výpisu z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Brně, oddíl C, vložka 38902, in: www.justice.cz, vyplývá, že základní kapitál této společnosti po celou dobu její existence s účinností od jejího zapsání do obchodního rejstříku představoval částku 100.000,- Kč) a manželé E. a L. T. jako věřiteli, dle svého faktického obsahu (posuzovaného a hodnoceného výše) bezpochyby slouží jako jeden z podkladů pro věrný a poctivý obraz účetnictví žalobce. Pokud by ujednání účastníků smlouvy o půjčce peněz bylo ke dni splatnosti obou půjček, tj. ke dni 31. 12. 2005, o minimálním kurzu využito, vznikl by v účetnictví žalobce příslušný výsledkový kurzový rozdíl až ke dni realizace účetního případu při splacení sjednaného závazku.

V této návaznosti soud považuje za podstatné připomenout, že v závazkových vztazích soukromoprávní povahy mají subjekty rovné postavení, ovšem v oblasti veřejného práva jsou vztahy založené na nerovnosti zúčastněných subjektů. Vyplývá-li tedy ze zákona, že cizoměnové závazky daňového subjektu ke dni 31. 12. 2003 jsou oceňovány kurzem devizového trhu stanoveným ČNB ke dni 31. 12. 2003, nelze v případě daňovém přihlídnout k obsahu ujednání soukromoprávního závazku.

K tomuto závěru lze připomenout usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 6. 1995, č. j. II. ÚS 86/95, in: <http://nalus.usoud.cz>, podle něhož: „Vymezení pojmu orgánu veřejné moci je bezprostředně závislé na vymezení rozdílu mezi právem veřejným a soukromým. Jak již bylo konstatováno Ústavním soudem ČSFR v jeho rozhodnutích pod sp. zn. I. ÚS 191/92 a sp. zn. II. ÚS 18/92, za právo veřejné považuje soud tu oblast práva, v níž jsou vztahy založené na nerovnosti zúčastněných subjektů, k soukromému právu patří vztahy založené na rovnosti. Veřejná moc je taková, která

autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech subjektů. Subjekt, o jehož právech a povinnostech rozhoduje orgán veřejné moci, není v rovném postavení s tímto orgánem a obsah rozhodnutí není dán na vůli subjektu. Hranice veřejné moci končí tam, kde začíná moc soukromá.“

Pokud jde o závěrečné námitky žalobce týkající se stanoviska MF, komentáře autorky publikace Účtování o cizích měnách k tomuto stanovisku a tzv. nerealizovaného zisku, tyto soud považuje za naprosto zástupné a podružné, bez v úvahu přicházejícího vlivu na konečný výsledek přezkumu. Pokud jde o stanoviska MF a odborné komentáře k nim, tyto obecně slouží toliko pro podporu právní argumentace a pro rozhodovací činnost v oblasti daňové mají spíše doporučující než závazný charakter. Jen pro úplnost (s ohledem na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu v této věci) pak zdejší soud uzavírá, že případný odpočet, tzv. nerealizovaný kurzový zisk, lze uplatnit jen při stanovení základu daně a jeho uplatněním nelze prohlubovat vykázanou daňovou ztrátu. V této souvislosti pak soud zejména zdůrazňuje, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační a od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. V tomto směru je žalobcem vymezený sběrný žalobní bod natolik obecný, že soud nemá, co by k němu dále objektivně uvedl, aby nedošlo k porušení zásady rovnosti účastníků řízení.

S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci soud uzavírá, že rozhodnutí žalovaného neshledal nezákonným. K tomuto závěru si soud dovoluje připomenout rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, in: www.nssoud.cz, který vymezil institut nezákonnosti takto: „Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 76 odst. 1 s. ř. s.), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.); tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.“

Lze uzavřít, že soud neshledal důvod, pro který by přisvědčil žalobci ohledně jím tvrzené nezákonnosti rozhodnutí žalovaného a v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl ve spojení s ustanovením § 110 odst. 2 věta první s. ř. s., podle něhož zruší-li Nejvyšší

správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Ve věci úspěšnému žalovanému však žádné náklady nad rámec jeho jinak běžné administrativní činnosti nevznikly, z tohoto důvodu bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě do dvou týdnů po jeho doručení z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s.

Kasační stížnost se podává u Krajského soudu v Brně a rozhoduje o ní Nejvyšší správní soud. Kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Podle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Krajský soud v Brně dne 23. března 2011

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu