



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **společnost HYPO stavební spořitelna a.s.**, se sídlem Senovážné nám. 27, Praha 1, zastoupené JUDr. Tomášem Kučírkem, advokátem se sídlem Petřská 29, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1 (v kasačních stížnostech nesprávně označené jako „Český stát, zastoupený Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu, Štěpánská 28, Praha 1, zastoupené JUDr. Ing. L. J., ředitelem“), proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 10. 2005, č.j. FŘ-3881/12/04 a č.j. FŘ-3883/12/04 ve věci daně z příjmů právnických osob, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2006, č. j. 8 Ca 336/2005 - 47 a rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2006, č. j. 8 Ca 337/2005 - 45,

t a k t o :

Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne ze dne 23. 11. 2006, č. j. 8 Ca 336/2005 - 47 a č. j. 8 Ca 337/2005 - 45 **se z r u š u j í** a věci **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“), se včasnými kasačními stížnostmi domáhal zrušení shora uvedených pravomocných rozsudků Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterými byla zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 11. 10. 2005, č.j. FŘ-3881/12/04 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 a č.j. FŘ-3883/12/04 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000. Uvedenými rozhodnutími byly k odvolání žalobkyně, společnosti HYPO stavební spořitelna a.s. (dále také „daňový subjekt“), změněny dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 z částky 693 350 Kč na částku 89 803 Kč

a na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 z částky 1 096 160 Kč na částku 890 320 Kč. Změna dodatečných platebních výměrů, kterými byla na základě výsledků provedené daňové kontroly dodatečně vyměřena dle ustanovení § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), daň z příjmů právnických osob za výše uvedená zdaňovací období, se netýkala daňového a účetního zachycení alikvotního úrokového výnosu ze státních dluhopisů, emitovaných do 31. 12. 1997, které je předmětem sporu v obou posuzovaných případech.

Městský soud shledal žaloby důvodné, neboť dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost, a to proto, že stěžovatel opíral své závěry pouze o Opatření Ministerstva financí ČR, kterým je stanovena účtová osnova a postupy účtování pro banky č.j. 282/41410/1993, a nikoliv o právní předpis na úrovni zákona. V odůvodnění rozsudku městský soud konstatoval, že podle čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Z výše uvedeného pak dovodil, že ukládat daňovou povinnost tak, jak činily v posuzovaných případech správní orgány, tedy na základě výše citovaného opatření, nelze, a proto napadená rozhodnutí stěžovatele v souladu s ustanovením § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) zrušil.

Stěžovatel v kasačních stížnostech namítá nezákonnost výše uvedených rozsudků městského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel uvádí, že pro stanovení základu daně se podle ustanovení § 23 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), vychází u poplatníků, kteří vedou účetnictví, z výsledku hospodaření, tj. z hospodářského výsledku zjištěného z podvojného účetnictví. Výsledek hospodaření se pak upravuje podle ustanovení § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů na základ daně. Ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů stanoví, že pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštních předpisů, s odkazem na zákon o účetnictví, není-li stanoveno jinak. Jestliže soud v napadených rozsudcích uvedl, že úrokové výnosy ze starých dluhopisů podléhají výběru daně zvláštní sazbou, a proto neměl žalobce povinnost zahrnout úrokové výnosy ze starých dluhopisů do svého základu daně, pak potvrdil správnost postupu daňového subjektu, kterým však dle stěžovatele došlo k neoprávněnému snížení základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 1999 o částku 1 906 588,89 Kč a za zdaňovací období roku 2000 o částku 3 223 563 Kč. Podle názoru stěžovatele v důsledku vyloučení předmětných částek z daňového základu s odkazem na ustanovení § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, nakládal daňový subjekt s těmito částkami jako s příjmy, které již byly jednou zdaněny, a to srážkovou daní dle § 36 zákona o daních z příjmů, což v konečném důsledku znamená, že ke zdanění těchto částek ve skutečnosti nedošlo.

Dále stěžovatel namítá, že své závěry o nesprávném vyloučení částek z úrokových výnosů ze státních dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997, které by odpovídaly výši srážkové daně dle § 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzovaná období, opřel o porušení účetních předpisů, konkrétně o ustanovení § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), dále o Opatření Ministerstva financí ČR, kterým je stanovena účtová osnova a postupy účtování

pro banky, č.j. 282/41 410/1993 ve znění pro rok 1999 a pro rok 2000, a to ustanovení Přílohy č. 2 – Postupy účtování pro banky, část B. Zvláštní ustanovení k účtovým třídám – Účtová třída 7 – Výnosy, článek II.- Výnosy finančních činností, odst. 4. (dále jen „Opatření „). S ohledem na skutečnost, že Opatření je ministerstvem financí vydáváno na základě ustanovení § 4 odst. 2 zákona o účetnictví, jedná se dle stěžovatele o právní předpis na úrovni zákona. Citované ustanovení ve znění rozhodném pro obě zdaňovací období ukládalo všem účetním jednotkám, tedy i bankám, povinnost dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky, postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanovilo Federální ministerstvo financí, a vyhlášovalo je oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů. Daňový subjekt je bankovní instituce, která byla v obou účetních obdobích povinna vést podvojně účetnictví, a měla povinnost řídit se účetními předpisy, mezi které patří i Opatření vydané dle § 4 odst. 2 zákona o účetnictví. Tyto právní předpisy zcela jasně stanovily účetním jednotkám postup, jak mají účtovat o úrokových výnosech ze státních dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997 a v případě státních dluhopisů emitovaných po tomto datu. Kromě porušení účetních předpisů stěžovatel v odůvodnění obou rozhodnutí uvedl, že daňový subjekt porušil i příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel též namítá, že soud postupoval dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ačkoliv soudní jednání proběhlo.

S ohledem na výše uvedené navrhuje stěžovatel napadené rozsudky zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

Daňový subjekt, společnost HYPO stavební spořitelna, a.s., ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem uvedl, že námitky stěžovatele nesměřují do ustanovení § 103 odst. 1. písm. d) s. ř. s., neboť z obsahu kasačních stížností nelze žádné argumenty směřující do nepřezkoumatelnosti napadených rozsudků pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů dovodit.

Daňový subjekt dále odkázal na žalobní body, ze kterých je patrné, že úrokové výnosy z dluhopisů emitovaných před koncem roku 1997 (dále jen „staré dluhopisy“) se v brutto výši vylučují ze základu daně. Tvzení stěžovatele, že uplatnění § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 1997 je omezeno na situace, kdy se jedná o příjem již jednou zdaněný, neodpovídá znění tohoto ustanovení, které hovoří o snížení základu daně o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou dle § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, a neodpovídá ani záměru zákonodárce. Předmětné ustanovení § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů, účinné do konce roku 1997 pro úrokové výnosy ze starých dluhopisů, které se dle přechodných ustanovení uvedených v čl. II bod 4 novely zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 210/1997 Sb. použilo ve zdaňovacím období roku 1999 a 2000, obsahovalo i příjmy, které prokazatelně nebyly zdaňovány vůbec, např. zisky z prodeje dluhopisů mezi držiteli před lhůtou splatnosti.

Vzhledem k tomu, že povinnost srazit daň vzniká plátcí úrokového příjmu dle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů v okamžiku výplaty, poukázání nebo připsání úrokového příjmu oprávněnému příjemci úrokového příjmu. Obecně tedy v okamžiku, kdy poplatník, který úrokový výnos zaúčtoval do svého hospodářského výsledku, již dluhopis nemusí vlastnit a nemá tedy informaci o tom, zda z úrokového příjmu souvisejícího s předmětným

dluhopisem daň byla skutečně sražena či nikoliv, bylo by navázání povinnosti snížit základ daně z příjmů o úrokový výnos ze starých dluhopisů na skutečné vybrání či nevybrání daně prakticky nerealizovatelné a omezující fungování kapitálového trhu s těmito instrumenty. Naopak dle závěrů stěžovatele by mohlo dojít k situaci, kdy úrokový příjem z téhož starého dluhopisu by mohl být zdaněn dvakrát jednou u majitele dluhopisu a podruhé u plátce příjmu v okamžiku výplaty úrokového příjmu.

Daňový subjekt činí nesporným, že je bankovní institucí, která byla povinna vést v účetním období roku 1999 a 2000 podvojně účetnictví, a měla povinnost řídit se zákonem o účetnictví a dalšími účetními předpisy, mezi které patřilo i Opatření pro banky. Na daňový subjekt se však pro zdaňovací období roku 1999 vztahovalo Opatření ve znění účinném pro rok 1999, obdobně pak pro zdaňovací období roku 2000 Opatření ve znění účinném pro rok 2000, které pro obě účetní období stanovilo povinnost účtovat o posuzovaných částkách v hrubé výši: *„Na účtu 715 se účtují zisky z prodeje cenných papírů a výnosy z cenných papírů, které jsou v majetku banky, zejména dividendy (vždy z tuzemských cenných papírů po zdanění zvláštní sazbou daně z příjmů), kupóny a úroky z cenných papírů v hrubých částkách (u dluhopisů ve smyslu zákona o dani z příjmů), výnosy z poplatků a provizí při obchodech s cennými papíry a poplatky za úschovu a správu cenných papírů. Účtují se zde i výnosy, které souvisejí s prodanými opcemi na cenné papíry (účet 378). Neúčtují se zde výnosy z REPO operací a půjček a výpůjček cenných papírů, které se účtují na účtu 711, resp. 712“.*

Částky zaúčtované z titulu alikvotních úrokových výnosů z dluhopisů emitovaných do konce roku 1997 jsou jednoznačně v plné výši částkami podléhajícími srážkové dani dle § 36 zákona o daních z příjmů, a tudíž se v plné výši vylučují v souladu s ustanovením § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů ze základu daně na řádku 120 přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Daňový subjekt považuje rozsudky městského soudu za správné, neboť z jejich odůvodnění vyplývá, že klíčovým argumentem o nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost je nedostatečné odůvodnění obou rozhodnutí stěžovatele.

Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 62/2007 – 74, byla podle § 39 odst. 1 s. ř. s. věc vedená u tohoto soudu pod sp. zn. 9 Afs 62/2007 (kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2006, č. j. 8 Ca 336/2005 – 47), spojena ke společnému projednání a rozhodnutí s věcí vedenou pod sp. zn. 9 Afs 66/2007 (kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2006, č. j. 8 Ca 337/2005 – 45), s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 9 Afs 62/2007.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že obě stížnosti jsou podány včas, jde o rozhodnutí, proti nimž jsou kasační stížnosti přípustné a stěžovatel je řádně zastoupen ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Pokud jde o v kasačních stížnostech nesprávné označení stěžovatele jako „Český stát, zastoupený Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu, Štěpánská 28, Praha 1, zastoupené JUDr. Ing. L. J., ředitelem“, je nutno poukázat na skutečnost, že v posuzovaném případě není stěžovatelem Český stát, ale správní orgán, který napadené rozhodnutí vydal (§ 69 s. ř. s.), tj. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. Nejvyšší správní soud kasační

stížnost přezkoumal, neboť uvedené nesprávné označení nezpůsobuje žádné pochybnosti v osobě stěžovatele. Poté přezkoumal napadené rozsudky městského soudu v rozsahu kasačních stížností a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné.

Stěžovatel formálně opírá své kasační stížnosti o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. o nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Obsahově však odpovídají námitky důvodům uvedeným v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť je zejména zpochybněn závěr městského soudu o povaze Opatření Ministerstva financí ČR, č.j. 282/41 410/1993, kterým je stanovena účtová osnova a postupy účtování pro banky.

Pro posouzení věci Nejvyšší správní soud považoval za podstatné následující skutečnosti:

Daňový subjekt realizoval ve zdaňovacích obdobích roku 1999 a 2000 úrokové příjmy (výnosy) z prodeje státních dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997 (dále také „dluhopisy starého bloku“), před splatností kuponu. Daňový subjekt pořídil dluhopisy starého bloku, vlastnil je do data prodeje, v průběhu držby účtoval o úrokových výnosech z těchto dluhopisů v netto výši (tj. v částce, která byla snížena o případnou budoucí srážkovou daň, odpovídající 25 % brutto výnosů). Dle tvrzení daňového subjektu bylo jeho záměrem držet dluhopisy do splatnosti kuponu. Při tomto způsobu dispozice s dluhopisy by byla daňovému subjektu při výplatě kuponu dluhopisu emitentem sražena daň ve výši 25% brutto úrokových výnosů. Daňový subjekt proto o úrokových výnosech původně účtoval v netto výši, neboť v takovém případě by skutečně v případě výplaty kuponu nerealizoval celý úrokový výnos, ale výnos ponížený o srážkovou daň ve výši 25 % brutto úrokových výnosů. S ohledem na skutečnost, že daňový subjekt změnil svůj původní záměr a rozhodl se dluhopisy před datem splatnosti prodat, doúčtoval před prodejem částku odpovídající případné budoucí srážkové dani dodatečně do výnosů, a to z důvodu ustanovení § 7 zákona o účetnictví, neboť s ohledem na skutečnost, že nebyl držitelem dluhopisu k datu splatnosti kuponu, nenesl zatížení srážkovou daní.

Prodej 11 600 ks státních dluhopisů ISIN CZ0001000491, týkající se zdaňovacího období roku 1999, byl uzavřen dne 13. 7. 1999, s datem vypořádání ke dni 14. 7. 1999. Prodejní cena dluhopisu byla stanovena ve výši 101,4534 % nominální hodnoty, tj. celkem ve výši 117 685 944 Kč. Cena pořízení zachycená v účetnictví daňového subjektu ke dni prodeje byla celkem 117 686 000 Kč. Při uskutečnění tohoto prodeje došlo tedy ke snížení kapitálového výnosu o 55,56 Kč. Současně s tím byl prodán odpovídající naběhlý úrokový výnos, účtovaný v hrubé částce, ve výši celkem 12 933 356 Kč, který byl v plné výši uhrazen kupujícím. Celkem byla daňovému subjektu v souvislosti s prodejem dluhopisů uhrazena částka ve výši 130 619 300 Kč. Zpětný nákup 11 600 ks dluhopisů byl vypořádán dne 19. 7. 1999 v tržní ceně odpovídající 101, 6534 % nominální hodnoty, tj. celkem za 117 917 944 Kč. Současně s tím byl zohledněn záporný naběhlý úrokový výnos (k nákupu došlo 26 dní před koncem úrokového období, ale již po datu rozhodném pro výplatu kuponu) ve výši 1 022 089 Kč. Celkem tedy daňový subjekt v souvislosti se zpětným nákupem uhradil částku v celkové výši 116 895 555 Kč.

Prodej 11 600 ks státních dluhopisů ISIN CZ0001000491, týkající se zdaňovacího období roku 2000 byl uzavřen dne 10. 7. 2000, s datem vypořádání ke dni 13. 7. 2000. Prodejní cena dluhopisu byla stanovena ve výši 101,1233 % nominální hodnoty, tj. celkem ve výši 117 303 106,88 Kč. Cena pořízení zachycená v účetnictví daňového subjektu ke dni prodeje byla celkem 117 303 107,20 Kč. Současně s tím byl prodán odpovídající naběhlý úrokový výnos, účtovaný v hrubé částce, ve výši celkem 12 894 044,44 Kč, který byl v plné výši uhrazen kupujícím. Celkem byla daňovému subjektu v souvislosti s prodejem dluhopisů uhrazena částka ve výši 130 197 151,32 Kč. Zpětný nákup 11 600 ks dluhopisů byl vypořádán dne 17. 7. 2000 v tržní ceně odpovídající 101,2194 % nominální hodnoty, tj. celkem za 117 414 515,60 Kč. Současně s tím byl zohledněn záporný naběhlý úrokový výnos (k nákupu došlo 28 dní před koncem úrokového období, ale již po datu rozhodném pro výplatu úroku kuponu) ve výši 1 100 711,11 Kč. Celkem tedy daňový subjekt v souvislosti se zpětným nákupem uhradil částku v celkové výši 116 313 804,49 Kč.

Podstatou popsaných obchodních operací prováděných daňovým subjektem byl prodej a následný nákup předmětných dluhopisů, tzv. operace „sell and buy back“. Obchodování s cennými papíry bylo prováděno na základě platně uzavřené Smlouvy o obstarání koupě, prodeje a vypořádání obchodů s cennými papíry (komisionářská smlouva) s obchodníkem s cennými papíry. Dle tvrzení daňového subjektu byly obchody provedeny plně v souladu s regulačními pravidly stanovenými Českou národní bankou jako orgánem dohlížejícím na subjekty regulované na základě zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů.

Předmětem sporu mezi stěžovatelem a daňovým subjektem byla otázka způsobu zaúčtování úrokových výnosů z prodeje dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997, realizovaných před lhůtou splatnosti. Jinými slovy, zda byl daňový subjekt povinen podle platné právní úpravy účtovat o úrokových výnosech z dluhopisů starého bloku, prodaných před lhůtou splatností, v brutto výši a v tomto důsledku na řádku 120 daňového přiznání vyloučit ze základu daně úrokové výnosy z dluhopisů starého bloku v jejich brutto výši, či naopak v netto výši, tj. po odečtení příslušné částky připadající na případnou budoucí srážkovou daň. Stěžovatel namítal, že daňový subjekt postupoval z daňového hlediska podle zákonných norem uplatňovaných pro případ prodeje starého bloku dluhopisů držných do data splatnosti (u prodeje starého bloku dluhopisu realizovaného před datem splatnosti), což znamená, že s částkou 25 % úrokového výnosu zacházel jako s částkou, která podléhá režimu pro srážkovou daň v případě prodeje starého bloku dluhopisů držných do splatnosti.

Daňový subjekt naopak tvrdil, že z hlediska daňového postupoval v souladu s čl. II bod 4 zákona č. 210/1997 Sb., kterým byl s účinností od 1. 1. 1998 novelizován zákon o daních z příjmů, dle kterého se na zdanění úrokových výnosů u dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997 aplikuje zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2007, což prakticky znamená, že tyto příjmy podléhají konečné srážkové dani a v souladu s ustanovením § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů ve znění do 31. 12. 1997 se do základu daně nezahrnují. Skutečnost, že tyto výnosy účtoval v brutto výši pak daňový subjekt opřel o Opatření Ministerstva financí ČR, kterým je stanovena účtová osnova a postupy účtování pro banky č.j. 282/41 410/1993, ve znění účinném pro posuzovaná zdaňovací období.

Městský soud žalobou napadená rozhodnutí stěžovatele zrušil pro nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti a věci vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Své závěry v obou napadených rozsudcích opírá o tvrzení, že stěžovatel při stanovení daňové povinnosti vycházel pouze z Opatření Ministerstva financí ČR, kterým je stanovena účtová osnova a postupy účtování pro banky, č.j. 282/41 410/1993, a nikoliv z právního předpisu na úrovni zákona. Takový postup je pak dle závěrů soudu postupem porušujícím čl. 2 odst. 4 Ústavy a čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod. Tyto závěry však Nejvyšší správní soud nesdílí.

Předně je nutno stěžovateli přisvědčit v tom, že napadená rozhodnutí opírala své právní závěry nejen o Opatření Ministerstva financí ČR, kterým je stanovena účtová osnova a postupy účtování pro banky, č.j. 282/41 410/1993, ale také o zákon o účetnictví (zejména § 2, §4), a o konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmů (zejména § 23, § 36, § 38 a čl. II bod 4 Přejícných ustanovení zákona č. 210/1997 Sb.). Již z tohoto pohledu tedy nemohou právní závěry městského soudu obstát.

Pokud jde o otázku, zda opatření Ministerstva financí, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování, má v obecné rovině, jakožto rezortní předpis, charakter obecně závazného právního předpisu či nikoli, vycházel Nejvyšší správní soud z následujících úvah.

Ústavní zakotvení ministerstev jako orgánů moci výkonné je zakotveno v čl. 79 Hlavy třetí Ústavy České republiky. Odstavec 3 tohoto ustanovení pak dává ministerstvům (a jiným správním úřadům a orgánům územní samosprávy) zmocnění k vydávání právních předpisů na základě zákonného zmocnění, a to v mezích příslušného zákona. Podmínkou je zde tedy tzv. speciální zmocnění. Z pohledu právní teorie mají předpisy vydané těmito orgány na základě zmocnění ze zákona povahu sekundárních a derivativních právních předpisů.

Působnost ministerstev je dále v obecné rovině vymezena v zákoně č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných úředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů (tzv. kompetenční zákon). Podle jeho § 4 má Ministerstvo financí působnost i ve věcech účetnictví. Tato působnost je pak rozvedena zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro posuzovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o účetnictví“), který jako obecně závazný právní předpis upravuje především předmět a metodu účetnictví, tj. materii týkající se účetních dokladů, účtů, účetních knih, účetní závěrky, inventarizace, oceňování majetku a závazků, včetně problematiky opravných položek a rezerv, účetní soustavy a dalších souvisejících otázek, jakož i otázky tzv. věcných účetních zásad.

Při takto komplikovaném a strukturovaném předmětu úpravy je vždy na úvaze zákonodárce, v jakém rozsahu, resp. do jaké míry detailně provést zákonnou úpravu, a jakým způsobem ji pak doplnit úpravou podzákonnou. V posuzovaném případě je v souladu s § 4 odst. 2 zákona o účetnictví Ministerstvo financí oprávněno stanovit účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky a postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, a činí tak ve formě opatření ústředního orgánu.

Podmínkou platnosti takového opatření je jeho vyhlášení ve Sbírce zákonů, a to uveřejněním oznámení o jeho vydání ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 545/1992 Sb., o Sbírce zákonů České republiky. Od 1. 1. 2000 se předmětná opatření vyhlášovala oznámením o jejich vydání s uvedením orgánu, který je vydal a s údajem, kde lze do nich nahlédnout dle § 14 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a Sbírce mezinárodních smluv (dále jen „Sbírka zákonů a mezinárodních smluv“).

V této souvislosti je vhodné učinit malý exkurs do historie vydávání těchto opatření. Po zániku České a Slovenské Federativní republiky převzalo Ministerstvo financí (České republiky) opatření č. 282/2019/1993 ze dne 29. 1. 1993 opatření vydaná Federálním ministerstvem financí podle § 4 odst. 2 zákona o účetnictví. Toto „recepční“ opatření bylo uveřejněno ve Finančním zpravodaji č. 1/1993 a registrováno v částce 21/1993 Sbírky na str. 400, přičemž v čl. 1 zahrnovalo výčet opatření, která nebyla registrována ve Sbírce zákonů (byla zveřejněna jen formou publikace ve Finančním zpravodaji), a v čl. 2 pak obsahovalo výčet opatření, která již byla dříve oznámena formou registrace ve Sbírce zákonů. Opatření federálního ministerstva financí, č. j. V/2-28 110/92, ze dne 9. 11. 1992, kterým se stanoví použití metodiky účetnictví a účetní závěrky a její změny a doplňky pro účetní období roku 1993 v bankách, bylo registrováno v částce 112/1992 Sbírky na str. 3312, a bylo taktéž uveřejněno ve Finančním zpravodaji (do doby uveřejnění bylo - dle údaje ve Sbírce - do plného znění tohoto opatření možno nahlédnout na Federálním ministerstvu financí v Praze 2, Vinohradská 49).

Pro posouzení závaznosti opatření federálního ministerstva financí, resp. ministerstva financí České republiky, po rozdělení státu je klíčové, zda předmětná opatření splňují podmínku náležité publikace, která je formálním znakem právní normy, a kterou je nutno ve světle závěrů Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) ze dne 9. 11. 1999 ve věci společnosti Špaček, s. r. o., proti České republice, stížnost č. 26449/95, vykládat jako požadavek přístupnosti a předvídatelnosti, tj. aby příslušná norma byla jednak oznámena, a aby byla také všeobecně dostupná. ESLP ve svém rozhodnutí uvedl, že ministerstvo financí bylo oprávněno upravit postupy účetnictví, jestliže k tomu v zákoně existovalo všeobecné zmocnění (§ 4 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v tehdy účinném znění). Slučitelností s českým právem, resp. s ústavními požadavky, náležité, zákonem předepsané publikace právního předpisu, konkrétně z tohoto hlediska sporného „recepčního opatření“ ministerstva financí č. 282/2019/1993, se zabýval také Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. IV. ÚS 167/97 ze dne 13. 8. 1997. V tomto nálezu dospěl k závěru, že opatření federálního ministerstva financí, recipovaná v čl. I. předmětného shora specifikovaného opatření ministerstva financí, požadavek náležité publikace nesplňují, a to z toho důvodu, že nebyla v tomto opatření jednotlivě uvedena ani pojmenována, a na rozdíl od opatření zahrnutých pod čl. 2 (kde bylo zahrnuto právě Opatření Federálního ministerstva financí č. j. V/2-28 110/92 ze dne 9. 11. 1992, kterým se stanoví použití metodiky účetnictví a účetní závěrky a její změny a doplňky pro účetní období roku 1993 v bankách) téhož „recepčního opatření“ nebyla tato nikdy dříve oznámena (registrována ve Sbírce zákonů). Ústavní soud v závěru odůvodnění tohoto nálezu uvádí, že pouze takový způsob oznámení, ve kterém jsou příslušná opatření výslovně konstatována uspokojuje nároky kladené na jeho určitost, konkrétnost a adresnost, které představují základní podmínku platnosti normativního právního aktu.

Výše uvedené recepční opatření pak bylo pro Českou republiku zrušeno Opatřením Ministerstva financí č.j. 282/ 11 198/1994, kterým se zrušují s účinností od 29. 4. 1994 některá opatření vydaná dle § 4 odst. 2 zákona o účetnictví. S účinností od 1. 1. 1994 se účtová osnova a postupy účtování pro banky, pobočky zahraničních bank a Českou národní banku řídilo opatřením Ministerstva financí č. 282 41 410/1993, jehož vydání bylo oznámeno v částce 52 Sbírky zákonů, na straně 1056 (dále také „Opatření pro banky“).

S ohledem na vše shora uvedené je možno konstatovat, že opatření vydaná Ministerstvem financí upravující účetní postupy a metodiky na základě zmocnění v zákoně o účetnictví lze považovat za obecně závazné právní předpisy, byla-li náležitě publikována, a jen pro úplnost je možno dodat, že tyto předpisy vydané ve formě opatření mají povahu právních předpisů sekundárních a odvozených (derivativních). Působnost ve věcech účetnictví tedy uskutečňuje Ministerstvo financí ve formě opatření ústředního orgánu podle § 4 odst. 2 zákona o účetnictví a na opatření tak lze nahlížet jako na jednu z forem uskutečňování jeho působnosti v souladu s platnou právní úpravou.

Mezi stranami je nesporné, že daňový subjekt je bankovní institucí. Bankami se ve smyslu legislativní zkratky pro účely zákona o č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění účinném pro posuzovaná období (dále jen „zákon o bankách“), rozumějí právnické osoby se sídlem v České republice, založené jako akciová společnost, které přijímají vklady od veřejnosti, poskytují úvěry, a které k výkonu činností upravených tímto zákonem mají bankovní licenci. Podle § 1 zákona o účetnictví ve znění účinném pro posuzovaná zdaňovací období stanoví tento zákon rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznosti pro všechny právnické osoby a dále pro fyzické osoby, které provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů, pokud prokazují pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tyto osoby se považují za účetní jednotky. Je nepochybné, a shora již bylo řečeno, že ani stěžovatel ani daňový subjekt nikterak nerozpoukají skutečnost, že daňový, subjekt jakožto stavební spořitelna, je bankovní institucí, jež byla v rozhodném období povinna vést účetnictví (§ 21 zákona o bankách), a jako taková měla povinnost řídit se zákonem o účetnictví a dalšími účetními předpisy, mj. i „postupy účtování“ a „účtovými osnovami“ vydávanými formou opatření vždy pro určité účetní období a pro příslušné účetní jednotky Ministerstvem financí.

Městský soud tedy ve svých závěrech pochybil, neboť na projednávanou věc se mimo příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona o účetnictví, které byly v odůvodnění napadených rozhodnutí stěžovatele zřetelně uvedeny, bezesporu vztahuje také Opatření Ministerstva č. 282 41 410/1993, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro banky, pobočky zahraničních bank a Českou národní banku. Případné porušení zákonem stanoveného způsobu zachycení posuzovaných výnosů v účetnictví tak má bezprostřední vazbu na daňovou povinnost daňového subjektu.

Dluhopis je cenný papír, s nímž je spojeno právo majitele požadovat splácení dlužné částky ve jmenovitých hodnotách a vyplácení úroků z něj k určitému datu. Na tuzemském kapitálovém trhu jsou obchody s dluhopisy tradičně vypořádávány za tzv. hrubou cenu dluhopisu. Ta se skládá ze součtu čisté ceny dluhopisu a alikvotního úrokového výnosu dluhopisu k okamžiku vypořádání obchodu na tuzemském kapitálovém trhu. Alikvotní úrokový výnos se skládá z „nakoupeného úroku (kuponu)“ a „naběhlého úroku (kuponu)“. Podstata alikvotního úrokového výnosu při prodeji dluhopisu spočívá v kompenzaci práva

prodávajícího na část nejbližšího příštího kuponu z dluhopisu naběhlého od předchozího data kuponu, neboť celý tento kupon případně kupujícímu dluhopisu, bez ohledu na to, jak dlouho kupující tento dluhopis ve skutečnosti držel. Kupující platí poměrnou část nejbližšího příštího kuponu z dluhopisu prodávajícímu, která odpovídá době od posledního kuponu, po kterou prodávající a případní předchozí držitelé dluhopis drželi. Alikvotní úrokový výnos tak představuje cenu za poskytnutí finančních prostředků stanovenou emisními podmínkami dluhopisu. Nakoupené alikvotní úrokové výnosy představují z ekonomického hlediska právo na alikvotní úrokový výnos z dluhopisu k okamžiku vypořádání nákupu dluhopisu, tj. podíl na kuponu, který musí nakupující zaplatit předchozímu vlastníkovu za dobu, kdy předchozí vlastník držel dluhopis a představuje pohledávkou za emitentem. Z účetního hlediska je nakoupený alikvotní úrokový výnos pro subjekt uskutečňující nákup dluhopisu na veřejných kapitálových trzích součástí nákladů vynaložených na pořízení dluhopisu, neboť nakoupený alikvotní úrokový výnos je součástí hrubé ceny dluhopisu, za kterou se nákup vypořádává. Prodaný alikvotní úrokový výnos pak představuje prodej práva na alikvotní úrokový výnos z dluhopisu k okamžiku vypořádání prodeje dluhopisu za dobu tomuto okamžiku předcházející. Z účetního hlediska je pak rozdíl mezi nakoupeným a prodaným alikvotním úrokovým výnosem součástí úrokových výnosů pro subjekt uskutečňující prodej dluhopisu na veřejných kapitálových trzích..

V souladu s čl. II bod 4 zákona č. 210/1997 Sb., kterým se s účinností od 1. 1. 1998 novelizoval zákon o daních z příjmů, se na zdanění úrokových výnosů u dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997 aplikuje zákon o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 1997.

Podle ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů, ve znění platném do 31. 12. 1997, je z úrokových výnosů z dluhopisů vybírána srážková daň zvláštní sazbou daně ve výši 25 %. Tato srážková daň je daní konečnou, vznik daňové povinnosti je stanoven ve vazbě na povinnost plátce provést řádnou a včasnou srážku dle § 38 d) zákona o daních z příjmů, tj. při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch oprávněného příjemce úrokového příjmu podle ustanovení § 36 zákona o daních z příjmů, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Ve smyslu ustanovení § 23 odst. 4, písm. a) cit. zákona se do základu daně nezahrnují příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou. Daňový režim posuzovaných úrokových výnosů je tak zcela zřejmý. V praxi to znamená, že tyto úrokové příjmy (výnosy z držby dlužných cenných papírů) jsou i nadále zdaňovány konečnou srážkovou daní a nejsou zahrnovány do samostatného základu daně. Tyto příjmy se vylučují ze základu daně na řádku 120 přiznání k dani z příjmů právnických osob. V této souvislosti je vhodné uvést, že zákon neupravuje odlišný způsob zdanění výnosů z dluhopisů starého bloku v závislosti na tom, zda byly drženy k datu výplaty kuponu, či byly prodány před lhůtou splatnosti.

Novelou zákona č. 210/1997 Sb., došlo s účinností od 1. 1. 1998 k výrazné změně ve způsobu zdanění úrokových příjmů, neboť i když se nadále uplatňovala srážková daň, nešlo o zdanění konečné, ale daňový subjekt byl povinen tyto příjmy zahrnout do svého základu daně a teprve v daňovém přiznání mohl sraženou daň započíst na svoji celkovou daňovou povinnost a to na základě potvrzení plátce srážkové daně. Výnosy z úroků u dluhopisů emitovaných po 31. 12. 1997 se již tedy nevylučovaly ze základu daně na řádku 120 daňového přiznání, ale zahrnovaly se do obecného základu daně. V této souvislosti došlo s účinností od 1. 1. 1998 Opatřením ministerstva financí č. 282/79 783/1997 také ke změně

účetové osnovy a postupů účtování pro banky, konkrétně Přílohy č. 2 – Postupy účtování pro banky, část B., Zvláštní ustanovení k účtovým třídám – Účtová třída 7 – Výnosy, článek II.- Výnosy finančních činností, odst. 4.

Níže uvedené původní znění citovaného článku:

„4) Na účtu 715 se účtují zisky z prodeje cenných papírů a výnosy z cenných papírů, které jsou v majetku banky, zejména částky kupónů, dividend, úroky z cenných papírů (vždy po zdanění zvláštní sazbou daně z příjmů), výnosy z poplatků a provizí při obchodech s cennými papíry a poplatky za úschovu a správu cenných papírů. Účtují se zde i výnosy, které souvisejí s prodanými opcemi na cenné papíry (účet 378). Neúčtují se zde výnosy z REPO operací a půjček a výpůjček cenných papírů, které se účtují na účtu 711“.

bylo s účinností od 1. 1. 1998 nahrazeno zněním následujícím:

(4) Na účtu 715 se účtují zisky z prodeje cenných papírů a výnosy z cenných papírů, které jsou v majetku banky, zejména dividendy (vždy z tuzemských cenných papírů po zdanění zvláštní sazbou daně z příjmů), kupóny a úroky z cenných papírů v hrubých částkách (u dluhopisů ve smyslu zákona o dani z příjmů), výnosy z poplatků a provizí při obchodech s cennými papíry a poplatky za úschovu a správu cenných papírů. Účtují se zde i výnosy, které souvisejí s prodanými opcemi na cenné papíry (účet 378). Neúčtují se zde výnosy z REPO operací a půjček a výpůjček cenných papírů, které se účtují na účtu 711, resp. 712.“

Novelizované znění Opatření pro banky bylo účinné i ve zdaňovacích obdobích, rozhodných pro předmět sporu.

Klíčovou otázkou pro posouzení sporu tak dle názoru Nejvyššího správního soudu zůstává skutečně pouze způsob, jakým byl daňový subjekt povinen o úrokových výnosech u dluhopisů starého bloku účtovat. Tedy, zda byl daňový subjekt povinen podle platné právní úpravy účtovat o úrokových výnosech z dluhopisů starého bloku, prodaných před lhůtou splatností, v brutto výši a v tomto důsledku na řádku 120 daňového přiznání vyloučit ze základu daně úrokové výnosy z dluhopisů starého bloku v jejich brutto výši, tj. včetně částky odpovídající případné budoucí srážkové dani, či naopak v netto výši, tj. po odečtení příslušné částky připadající na případnou budoucí srážkovou daň, tak jak to výslovně stanovilo Opatření pro banky ve znění účinném do 31. 12. 1997. Městský soud proto bude muset vyřešit otázku podle kterého znění Opatření pro banky měl daňový subjekt povinnost při účtování úrokových výnosů ze státních dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997 v tom kterém zdaňovacím období postupovat, jakým způsobem tyto právní předpisy stanovily bankám postup, jak mají o úrokových výnosech ze státních dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997 účtovat, včetně toho, zda pro správné zachycení výnosů v účetnictví z hlediska ustanovení § 7 zákona o účetnictví je či není důležitá skutečnost, že dluhopisy starého bloku byly daňovým subjektem prodány před datem splatnosti kuponu. S ohledem na skutečnost, že Opatření pro banky ve znění účinném od 1. 1. 1998 nestanoví ke změně v účtování úrokových výnosů žádná přechodná ustanovení (srovnej např. přechodná ustanovení k Opatření Ministerstva financí č. 281/78 180/1999, kterým se stanoví postupy účtování pro podnikatele, ve znění účinném od 1. 1. 2000), Nejvyšší správní soud nesdílí stanovisko stěžovatele, že způsob, kterým měly být posuzované výnosy v účetnictví zachyceny je zcela zřejmý.

K stěžovatelově námitce, že soud postupoval ve věci vedené pod sp. zn. 8 Ca 337/2005 dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. , ačkoliv soudní jednání proběhlo Nejvyšší správní soud uvádí, že ustanovení § 76 odst. 3 umožňuje soudu zrušit rozhodnutí pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů, také za situace kdy tyto vady vyjdou při jednání. Nepřesné označení příslušného ustanovení tak nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a ani sám stěžovatel v kasační stížnosti blíže neuvádí, jakým způsobem tato vada ovlivnila zákonnost příslušného rozhodnutí městského soudu.

Nejvyšší správní soud proto v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s. napadené rozsudky městského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven výše v odůvodnění tohoto rozhodnutí.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. ledna 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu