



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **Raiffeisen stavební spořitelna a. s.**, se sídlem Koněvova 2747/99, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu** se sídlem Štěpánská 28, Praha, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2005, čj. FŘ-11868/12/05, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2007, čj. 5 Ca 285/2005 - 48,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2007, čj. 5 Ca 285/2005 - 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Rozhodnutím ze dne 31. 10. 2005, čj. FŘ-11868/12/05, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 (správce daně) ze dne 27. 12. 2004, čj. 270871/04/001515/7248, kterým byla žalobkyni snížena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 o částku ve výši 545 884 Kč.

II.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze. Namítla, že daňové orgány nesprávně posoudily otázku zdaňování úrokových výnosů z dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997, tzv. dluhopisů starého bloku. Podle správce daně žalobkyně chybně nakládala s daní vybíranou zvláštní sazbou (v částce 324 739 Kč) jako s úrokovým výnosem, protože mimo jiné tuto částku, rovnající se 25 % srážkové dani, vyloučila při výpočtu daňové povinnosti za rok 2000 ze základu daně.

Žalobkyně v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2000 vyloučila na řádku 120 daňového přiznání částku 1 298 958,83 Kč, představující brutto alikvótní úrokový

výnos za dobu držby dluhopisu starého bloku při prodeji dluhopisu před splatností příslušného kupónu.

Podle § 36 odst. 2 písm. a) bodu 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném k 31. 12. 1997 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) podléhaly úrokové výnosy dluhopisů starého bloku konečné srážkové dani ve výši 25 %, proto se podle § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů, nezahrnovaly do základu daně. Příjmy zdaňované srážkovou daní se nezahrnují do základu daně, proto byla daňová povinnost vyrovnána provedenou srážkou.

Toto platilo i pro zdaňovací období roku 2000, protože podle článku II., bodu 4 zákona č. 210/1997 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů, se pro úrokové příjmy plynoucí z dluhopisů starého bloku použilo ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění platném k 31. 12. 1997 (s výjimkou § 36 odst. 6 zákona o daních z příjmů).

Dále žalobkyně poukázala na článek II. odst. 4 účtově třídy 7 Opatření Ministerstva financí čj. 282/41410/1993, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro banky, ve znění platném pro účetní období roku 2000 (dále jen „účtová osnova“), v souladu s níž na účtu 715 účtovala kupóny a úroky z cenných papírů v hrubých částkách (u dluhopisů ve smyslu zákona o dani z příjmů). Účtová osnova explicitně vyžaduje, aby úrokové výnosy z dluhopisů byly účtovány v brutto výši. Brutto způsob účtování o dluhopisech starého bloku byl proto podle žalobkyně plně v souladu s účetními předpisy platnými pro účetní období roku 2000.

Žalobkyně postupovala tak, že při převodu naběhlého alikvótního úrokového výnosu na kupujícího konzistentně převáděla hrubý alikvótní úrokový výnos (tj. příjem z držby dluhopisu), který po zdanění plátcem inkasuje osoba držící dluhopis v rozhodný den pro vznik práva na výplatu kupónu. Při transakcích s dluhopisy jsou zásadně na dokumentaci uváděny částky alikvótního úrokového výnosu v brutto výši.

Zákon o daních z příjmů nestanovil, zda měly být dluhopisy účtovány v brutto, nebo netto výši, proto bylo nutné vycházet z relevantních účetních předpisů.

Výnosy plynoucí z dluhopisů starého bloku je podle žalobkyně nutné pro daňové účely striktně rozdělovat na úrokové výnosy (tj. výnosy z držby dluhopisů) a kapitálové výnosy (tj. výnosy z prodeje pláště dluhopisů). V případě prodeje dluhopisů je nutno rozlišovat úrokový výnos (aliquótní úrokový výnos) za dobu držby dluhopisu a zisk, resp. ztrátu z prodeje dluhopisu, která je dána pohybem kurzu dluhopisu na trhu.

Zatímco úrokový výnos dluhopisů starého bloku není podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů zahrnován do základu daně, kapitálový výnos z prodeje dluhopisů starého bloku byl zdaněn v základu daně žalobkyně.

Ustanovení § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů specificky hovoří o vybírané, nikoliv o vybrané dani. Žalobkyně se domnívala, že by měly být ze základu daně vyloučeny nejen vyplacené úrokové výnosy (kdy je daň fakticky vybrána), ale toto ustanovení musí pokrývat i naběhlý nevyplacený alikvótní úrokový výnos při prodeji.

Úrokový výnos je vyplacen novému držiteli dluhopisu, kdy je také vybrána daň. Je proto logické, že naběhlý alikvotní úrokový výnos, který bude vyplacen až novému držiteli dluhopisu (kupujícímu), nelze zahrnout do základu daně daňového subjektu, resp. žalobkyně, přestože je daň fakticky vybrána až při výplatě úrokového výnosu kupujícímu.

Žalobkyně svým postupem neporušila žádné zákonné ustanovení, které mělo být v daném období aplikováno. Žalovaný postupoval v rozporu se základními zásadami daňového řízení [§ 2 odst. 1, 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)], bral na zřetel pouze okolnosti, které vedly ke zvýšení daňové povinnosti a účelovým výkladem zákona se vyhnul posouzení skutečností, které byly ve prospěch žalobkyně. Finanční orgány tak nesprávně zhodnotily zjištěný skutkový stav.

Konečně pak žalobkyně uvedla, že pokud by u ní nebyl nevyplacený naběhlý alikvotní úrokový výnos z dluhopisů z dluhopisů starého bloku vyloučen z obecného základu daně, došlo by ke dvojímu zdanění úrokového výnosu stejnou daní, a to jednou obecnou sazbou daně (naběhlý nevyplacený alikvotní úrokový výnos z dluhopisů u prodávajícího) a podruhé plátcem (emitentem) při výplatě kupónu jeho majiteli 25 % srážkovou daní (nakoupené alikvotní úrokové výnosy z dluhopisů od prodávajícího a naběhlé alikvotní úrokové výnosy z dluhopisů u nového majitele). Žalobkyně zdůraznila, že dvojí zdanění téhož příjmu je nezákonné.

III.

Městský soud zamítl žalobu rozsudkem ze dne 31. 7. 2007, čj. 5 Ca 285/2005 - 48. Konstatoval, že k podstatné změně úpravy zdaňování výnosů z tržby cenných papírů i příjmů z prodeje cenných papírů, došlo v souvislosti se změnou a doplněním zákona o daních z příjmů novelou provedenou zákonem č. 210/1997 Sb., účinnou od 1. 1. 1998. Dluhopisy byly cennými papíry podle § 1 odst. 1 zákona č. 530/1990 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů. Podle článku II. bodu 4 věty druhé zákona č. 210/1997 Sb. se pro úrokové příjmy plynoucí z dluhopisů starého bloku (tj. emitovaných do konce roku 1997) a u vkladních listů a vkladů jim na roveň postavených, vydaných do konce roku 1997, použije zákon o daních z příjmů, ve znění platném ke dni 31. 12. 1997, kromě jeho § 36 odst. 6. Z tohoto článku pak lze podle městského soudu dovodit, že všechny tyto úrokové příjmy budou v následných zdaňovacích obdobích, tj. i ve zdaňovacím období roku 2000, zdaňovány příslušnou sazbou srážkové daně a nebudou zahrnovány do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Do daňového základu nebudou u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví zahrnovány ani alikvotní úrokové výnosy, které budou vstupovat pouze do hospodářského výsledku, a to v netto výši.

Dále městský soud uvedl, že prodej dluhopisů před splatností a jejich následný odkup je obchodem s cenným papírem, proto je výnos rovnající se stejné částce jako je 25 % srážková daň součástí obecného základu daně. V této souvislosti městský soud odkázal na § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož je srážku daně povinen provést plátcе daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka. Vzhledem k tomuto ustanovení nelze při prodeji dluhopisů před lhůtou splatnosti vyčlenit částku ve výši 25 %, jako by se jednalo o zákonnou srážkovou daň. Není totiž možné

účtovat o daňové povinnosti v průběhu účetního období, protože nelze účtovat o možných nákladech, které dosud nevznikly. O srážkové dani odpovídající vyúčtovanému úrokovému výnosu lze účtovat až v případě, kdy poplatníkovi vznikne příjem a tedy i daňová povinnost, která je důvodem pro účtování srážkové daně.

Městský soud proto uzavřel, že vyloučením částky 1 298 958,83 Kč ze základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů došlo ze strany žalobkyně k neoprávněnému snížení základu daně. Nejednalo se totiž o příjem, ze kterého byla podle § 36 odst. 2 zákona o daních z příjmů vybrána daň, ale o částku rovnající se srážkové dani, a to z alikvotního úrokového výnosu za dobu držby před prodejem dluhopisů.

Městský soud nepřisvědčil ani námitce o dvojím zdanění. K této situaci podle něj nemohlo dojít, protože se jednalo o prodej dluhopisů před dobou splatnosti a jejich následný zpětný odkup. Vzhledem k tomu, že v rámci takového obchodu neexistoval nový majitel, je úrokový výnos součástí obecného základu daně a podmínky dvojího zdanění úrokového výnosu nenastaly.

IV.

Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Dovolala se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vad řízení spočívajících v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí soudu, jakkoliv své námitky těmito zákonným ustanovením výslovně nepodřadila.

Stěžovatelka především namítla nesprávné posouzení otázky zdaňování úrokových výnosů z dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997, tzv. dluhopisů starého bloku.

Městskému soudu vytkla, že se přiklonil k zavádějícím tvrzením žalovaného a své rozhodnutí založil na tom, že vyloučením částky 1 298 958,83 Kč ze základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů žalobkyně neoprávněně snížila daň, protože se nejednalo o příjem, ze kterého byla podle § 36 odst. 2 zákona o daních z příjmů vybrána daň, ale o částku rovnající se srážkové dani, konkrétně z alikvotního úrokového výnosu za dobu držby před prodejem dluhopisů.

Městský soud vycházel podle stěžovatelky z nesprávně zjištěného skutkového stavu, neboť podle odůvodnění rozsudku měla stěžovatelka prodat dluhopis před datem splatnosti a následně jej zpětně nakoupit, což není pravdivé a žalovaný tuto skutečnost nikdy neprokázal. Stěžovatelka v této souvislosti odkázala i na své podání městskému soudu ze dne 9. 6. 2006, čj. 2781/06/So.

Na základě tohoto mylného posouzení (závěru o zpětném odkupu) městský soud přijal názor, že prodej dluhopisů a jejich následný odkup je obchodem s cennými papíry

a zjednodušeně, bez řádného vysvětlení, jak k takovému závěru dospěl, konstatoval, že proto je výnos rovnající se srážkové dani součástí obecného základu daně.

Městský soud založil daňové posouzení úrokových výnosů dluhopisů starého bloku na § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů a konstatoval, že o daňové povinnosti nelze účtovat v průběhu účetního období. Stěžovatelka však zdůraznila, že neúčtovala o daňové povinnosti, ale o úrokovém výnosu, a to zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů. Podle stěžovatelky je z odůvodnění rozsudku zřejmé nepochopení meritů předmětné problematiky.

Dále stěžovatelka městskému soudu vytkla, že podle něj měla účtovat o úrokových výnosech z dluhopisů starého bloku netto, aniž by městský soud uvedl argumenty podporující takový způsob účetního zachycení.

Městský soud se podle stěžovatelky nevypořádal s rozporem formulace „vybrána“ a „vybírána“ ve vztahu k § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, resp. se tímto rozporem vůbec nezabýval.

Konečně stěžovatelka namítla, že se městský soud dostatečně nevypořádal ani s otázkou dvojího zdanění. Zde jako jediný argument uvedl, že stěžovatelka prodala dluhopis před datem splatnosti a následně jej zpět odkoupila, což se nezakládá na pravdě.

V.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Zdůraznil, že stěžovatelka nesprávně zvýšila daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2000 o úrokový výnos ve výši 324 739 Kč z dluhopisu prodaného před lhůtou splatnosti tím, že vyloučila tuto částku na řádku 120 formuláře daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob jako částku již zdaněnou srážkovou daní. Tuto částku uvedla na řádku 120 daňového přiznání ve výši 1 298 959 Kč, přestože měla uvést pouze částku ve výši 75 % z uvedené sumy, tj. sníženou právě o 324 739 Kč.

Podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů se do základu daně nezahrnují příjmy, z nichž byla daň vybrána srážkovou daní. Stěžovatelka proto mohla vyloučit pouze 75 % z částky alikvotního úrokového výnosu naběhlého za dobu držby dluhopisu, nikoliv celou brutto částku tohoto výnosu. V posuzované věci částka ve výši 25 % brutto částky alikvotního úrokového výnosu naběhlého za dobu držby dluhopisu představuje zisk z prodeje cenného papíru, který nelze vyloučit ze zdanění, resp. ze základu daně. Postupem stěžovatelky došlo ke dvojímu nezdanění příjmu ve výši 324 739 Kč, který nebyl zdaněn sazbou srážkové daně ani obecnou sazbou daně. Stěžovatelka totiž tuto částku vyloučila ze základu daně, aniž byly splněny zákonné podmínky pro takový postup. Uvedení této částky na řádku 120 daňového přiznání prakticky vedlo ke snížení základu daně podléhajícího zdanění obecnou sazbou daně podle § 21 zákona o daních z příjmů.

Částka 1 298 959 Kč je brutto úrokovým výnosem naběhlým za dobu držby dluhopisu. Stěžovatelka jej vyloučila ze zdanění daní z příjmů, přestože jeho část ve výši 324 739 Kč podléhala zdanění. Žalovaný nesouhlasil s názorem stěžovatelky, že za ni srážkovou daň odvede poplatník, který obdrží konečný úrokový výnos při splatnosti

dluhopisu. Podle žalovaného je tento konečný úrokový výnos vyplacen v netto výši, tj. po zdanění úrokového příjmu srážkovou daní. Stěžovatelka má proto za dobu držby dluhopisu nárok pouze na poměrnou část úrokového výnosu z konečné netto částky úrokového příjmu, kterou pak uvede na řádku 120 daňového přiznání. Stěžovatelka v posuzované věci obdržela částku úrokového výnosu ve výši 1 298 959 Kč a uvedla ji na řádku 120 daňového přiznání. Tato částka však představovala brutto hodnotu alikvotního úrokového výnosu, proto měla být na řádku 120 daňového přiznání uvedena částka o 324 739 Kč nižší. Částka 324 739 Kč totiž představuje zisk z prodeje dluhopisu, který podléhá zdanění obecnou sazbou daně podle § 21 zákona o daních z příjmů.

Ke způsobu účtování stěžovatelky žalovaný uvedl, že volba způsobu účtování o alikvotním úrokovém výnosu je na účetní jednotce, ale daňové dopady účtování musí být stejné.

Stěžovatelka dosáhla zisku představovaného částkou vypočtenou sazbou 25 % z brutto částky naběhlého alikvotního úrokového výnosu, kterou vyloučila ze základu daně, protože jí v momentu prodeje dluhopisu nevznikla povinnost srazit daň z úrokového výnosu. Stěžovatelka tuto částku vyloučila ze základu daně jako částku, z níž je vybírána daň srážkou a s odůvodněním, aby v budoucnu nedošlo ke dvojímu zdanění téhož příjmu, protože tato částka bude někdy v budoucnu zdaněna srážkovou daní posledním majitelem dluhopisu. Stěžovatelka přitom opomněla, že zákon o daních z příjmů vylučuje dvojí zdanění příjmů u jednoho poplatníka, ale neupravuje vyloučení příjmů podléhajících zdanění u jednoho poplatníka s tím, že z tohoto příjmu pravděpodobně v budoucnu zaplatí daň jiný poplatník.

Ve vazbě na způsob účtování o alikvotním úrokovém výnosu stěžovatelka vyloučila tento zisk ze základu daně, aniž k tomu měla oporu v daňových zákonech. Nejedná se totiž o příjem osvobozený od daně podle § 19 zákona o daních z příjmů, ani o příjem, který podle § 18 zákona o daních z příjmů není předmětem daně. V případě stěžovatelky se nejednalo o příjem již jednou zdaněný srážkovou daní 25 % ani o příjem zdaněný obecnou sazbou daně 31 %, proto se jedná o příjem dvakrát nezdaněný u téhož poplatníka.

Dále žalovaný uvedl, že se pro stanovení základu daně vycházelo z hospodářského výsledku zjištěného z účetnictví (§ 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů) upraveného podle § 23 odst. 3, 4 zákona o daních z příjmů. Podle § 36 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů podléhaly úrokové výnosy ze starých dluhopisů srážkové dani. Ta byla daní konečnou a příjem, ze kterého byla sražena a odvedena správci daně, nepodléhal dalšímu zdanění obecnou sazbou daně. Prakticky se takto zdaněný příjem vyňal z obecného základu tím, že se uvedl v netto výši na řádku 120 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, jako již zdaněný příjem u tohoto poplatníka.

Tyto úrokové výnosy jsou v postupech účtování pro podnikatele uvedeny pod ostatními příjmy a úrokový výnos se účtuje v netto částce. Pokud se úrokový výnos účtuje v brutto částce, je nutno jej zaúčtovat souvztačně s účtem 385 – Příjmy příštích období, a částku srážkové daně je nutno zaúčtovat na účet 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná, a to časově rozlišeně. V daňovém přiznání se u brutto metody účtování částka brutto alikvotního úrokového výnosu uvede na řádku 120 daňového přiznání a částka ve

výši 25 % z brutto částky alikvotního úrokového výnosu se uvede na řádku 40 (nebo 62) daňového přiznání, podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů.

Daňový poplatník vyplňuje daňové přiznání sám za sebe a za aktuální zdaňovací období. Uvádí v něm své příjmy, nikoliv příjmy, které obdržel jiný daňový poplatník a navíc v jiném (budoucím) zdaňovacím období. Předmětem daně jsou v souladu s § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů i úrokové výnosy v podobě naběhlého alikvotního úrokového výnosu z tzv. starého dluhopisu prodaného před lhůtou splatnosti dalšího kuponu (prodej za sjednanou prodejní cenu u prodávajícího, resp. kupní cenu u kupujícího).

Výnosy v podobě naběhlého alikvotního úrokového výnosu z tzv. starého dluhopisu prodaného před lhůtou splatnosti dalšího kuponu poplatník zahrne do hospodářského výsledku zjištěného z účetnictví za předmětné účetní období (shodné se zdaňovacím obdobím). Hospodářský výsledek, ze kterého se podle § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů vychází pro zjištění základu daně z příjmů (podléhajícího sazbě daně podle § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů) se uvede na řádku 10 daňového přiznání.

Skupinou příjmů, které se nezahrnují do obecného základu daně, resp. se o ně snižuje či zvyšuje částka uvedená na řádku 10, jsou mj. příjmy uvedené v § 23 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Mezi nimi jsou i příjmy uvedené v § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou, a které se uvádí na řádku 120 daňového přiznání. Daňové přiznání je podáváno za konkrétní zdaňovací období a hospodářský výsledek zjištěný za konkrétní účetní období se upravuje na základ daně za toto aktuální období, lze na řádku 120 daňového přiznání uvést pouze příjmy zdaněné srážkovou daní v průběhu zdaňovacího období, za které se podává daňové přiznání. Pokud srážková daň z příjmů daného poplatníka ve zdaňovacím období, za něž se podává daňové přiznání, nebyla sražena, nemá tento poplatník již jednou zdaněný příjem v daném zdaňovacím období a nemůže tento příjem uvádět na řádku 120. Takový příjem pak má být zahrnut do obecného základu daně a zdaněn sazbou podle § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný zdůraznil, že § 23 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů nelze vytrhávat kontextu celého § 23. Postup stěžovatelky není ospravedlněn ani odkazem na § 7 odst. 2 zákona o účetnictví, který se týká věrného obrazu účetnictví. Pokud by daňové orgány vycházely z důkazních prostředků stěžovatelky a jejího vysvětlení, proč vyloučila ze základu daně celou brutto částku alikvotního úrokového výnosu, pak by musely celou brutto částku alikvotního úrokového výnosu z řádku 120 vyloučit jako částku nezdaněnou srážkovou daní v daném zdaňovacím období a celý tento výnos zahrnout mezi výnosy podléhající sazbě daně podle § 21 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně posuzuje správnost vykázaných daňových povinností u kontrolovaného subjektu a nemůže zohledňovat to, co bude či nebude činit jiný daňový subjekt v budoucnu. Stěžovatelka argumentovala, že úrokový výnos zdaní v budoucnu jiný poplatník. Z této argumentace vyplývá, že stěžovatelka měla nárok na výplatu poměrné části v budoucnu vypláceného a již zdaněného úrokového výnosu. Pokud tedy stěžovatelka obdržela úrokový výnos včetně poměrné části v budoucnu sražené daně, mohla od základu daně na řádku 120 daňového přiznání odečíst pouze poměrnou část z netto částky konečného úrokového výnosu. Částka poměrné budoucí srážkové daně ve výši 324 739 Kč představovala zisk z prodeje cenného papíru a podléhala zdanění u stěžovatelky.

O alikvotním úrokovém výnosu z dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997 se vzhledem k nedostačující úpravě účtování tohoto typu účetních operací účtovalo brutto způsobem (tj. částka úrokového výnosu včetně srážkové daně) a o dani, nebo netto způsobem (tj. částka úrokového výnosu po odečtení srážkové daně. Volba způsobu účtování však neznamenal možnost poplatníka zvolit, zda předmět alikvotního úrokového výnosu zdaní, nebo nezdaní.

Pokud se účetní jednotka rozhodla pro brutto způsob účtování podle postupů účtování pro podnikatele, vyúčtovala výnos v plné výši souvztažně s účtem 385 – příjmy příštích období a srážkovou daň vyúčtovala na účet 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná, a to časově rozlišeně. Pokud se účetní jednotka rozhodla pro netto způsob účtování, účtovala úrokové výnosy bez srážkové daně souvztažně s účtem 385 – Příjmy příštích období. Z toho vyplývá, že i při použití metody brutto, kdy se sražená daň vyúčtovala na účet 591, bylo dosaženo shodného výsledku jako při účtování způsobem netto, který je jednodušší a lépe zobrazuje režim zdanění úrokových výnosů z dluhopisů emitovaných do 31. 12. 1997. Z daňového hlediska to tedy znamená, že dopad na základ daně je v obou případech stejný, neboť se ze zdanění vyloučí částka v netto výši alikvotního úrokového výnosu, vypočtená ve výši 75 % z brutto částky naběhlého alikvotního úrokového výnosu za dobu držby dluhopisu, tedy vyloučí se částka po zdanění.

Stejného dopadu na základ daně jako u metody netto se docílí i mimoúčetně tím, že se na řádku 120 daňového přiznání uvede částka naběhlého alikvotního úrokového výnosu v brutto výši a proti této částce je pro daňové účely nutno vyloučit podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů ze základu daně i částku, která odpovídá srážkové dani v částce vypočtené sazbou 25 % z brutto částky naběhlého alikvotního úrokového výnosu uvedené na řádku 120 daňového přiznání. Tato částka se uvede na některém ze řádků ze skupiny řádků daňového přiznání, na kterém se uvádí částky zvyšující zisk nebo snižující ztrátu zjištěný z účetnictví a uvedený na řádku 10 daňového přiznání, tj. na řádku 40, nebo na řádku 62 daňového přiznání.

VI.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasačních stížnostech (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal přitom, zda kasační stížnost netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Stěžovatelka především namítla, že městský soud pochybil v závěru opřeném o tvrzený zpětný nákup dluhopisu stěžovatelkou po jeho předchozím prodeji. Poukázala přitom na své podání městskému soudu ze dne 9. 6. 2006, ve kterém zdůraznila, že tvrzení o zpětném odkupu dluhopisu je nepravdivé a v kontextu důvodnosti žaloby a stanoviska žalovaného zavádějící.

Městský soud v napadeném rozsudku skutečně uvedl, že „prodej dluhopisů před splatností a jejich následný odkup je obchodem s cenným papírem, a proto je výnos rovnající se stejné částce, jako je 25 % srážková daň, součástí obecného základu daně ...“. Podle městského

soudu také nemohlo dojít ke dvojímu zdanění úrokového výnosu, „neboť se jednalo o prodej dluhopisů před dobou splatnosti a jejich následný zpětný odkup“. Z odůvodnění rozsudku přitom nijak nevyplývá, jak městský soud dospěl k závěru o zpětném odkupu dluhopisů stěžovatelkou, z jakých skutečností přitom vycházel a o které důkazy se opřel. V tomto směru je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], přičemž se jedná o vadu, která je sama o sobě důvodem pro jeho zrušení.

Ve vztahu k dalšímu postupu městského soudu pak Nejvyšší správní soud připomíná, že se některými právními otázkami, které mohou být relevantní i v nyní posuzované věci, zabýval již v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, čj. 9 Afs 62/2007 - 78 (www.nssoud.cz). Mimo jiné popsal povahu alikvotního úrokového výnosu a ve vztahu k daňovému režimu úrokových výnosů z dluhopisů uvedl, že „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.“.

Nejvyšší správní soud v rámci citovaného rozhodnutí reflektoval změnu právní úpravy provedenou zákonem č. 210/1997 Sb., účinným od 1. 1. 1998, podle níž u zdanění úrokových příjmů, „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.“. Nejvyšší správní soud také dodal, že „V této souvislosti došlo s účinností od 1. 1. 1998 Opatřením ministerstva financí č. 282/79 783/1997 také ke změně účtové 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.“. Toto ustanovení Opatření pro banky původně (do 31. 12. 1997) znělo tak, že se na účtu 715 „... 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)...“, zatímco od 1. 1. 1998 znělo tak, že se na účtu 715 „účtují zisky z prodeje 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)...“. Nejvyšší správní soud také podotkl, že novelizované znění Opatření pro banky bylo účinné i ve zdaňovacím období roku 2000.

Neuvedl však, zda se s touto účinností pojí i povinnost účtovat o daných příjmech v netto, nebo brutto výši. Městskému soudu ponechal k posouzení 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 si měl vyřešit, „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 ..., Nejvyšší správní soud nesdílí stanovisko ..., že způsob, kterým měly být posuzované výnosy v účetnictví zachyceny je zcela zřejmý.“.

Nejvyšší správní soud na tomto místě podotýká, že není důvodu odchylovat se od právních závěrů, které vyslovil v rozsudku čj. 9 Afs 62/2007 - 78. K otázkám, které v citovaném rozsudku pouze nastínil, pak dodává, že podstatnou se jeví zejména otázka účtování tzv. dluhopisů starého bloku v relevantním zdaňovacím a účetním období. Je tedy nutné posoudit, zda měl daňový subjekt účtovat podle Opatření pro banky ve znění účinném do 31. 12. 1997, nebo ve znění účinném od 1. 1. 1998.

Není pochyb o tom, že ve zdaňovacím období roku 2000 bylo platné a účinné Opatření pro banky ve znění, podle něž se na účtu 715 účtují zisky z prodeje cenných papírů, mimo jiné kupóny a úroky z cenných papírů v hrubých částkách (u dluhopisů ve smyslu zákona o dani z příjmů). Zároveň je vhodné doplnit, že Opatření pro banky (č. 282/79 783/1997), kterým bylo s účinností od 1. 1. 1998 novelizováno původní Opatření pro banky (č. 282/41 410/1993), neobsahovalo žádná přechodná ustanovení a žádnou zvláštní úpravu pro účtování tzv. dluhopisů starého bloku.

Ustanovení § 4 odst. 2 zákona o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2000, stanovilo, že účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky, postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví federální ministerstvo financí a vyhláší je oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů. Teprve s novelou provedenou zákonem č. 353/2001 Sb., účinnou od 1. 1. 2002, se do zákona o účetnictví výslovně dostalo ustanovení, podle kterého jsou účetní jednotky povinny v příslušném účetním období použít účetní metody podle odstavce 2 ve znění platném na jeho počátku (původně § 4 odst. 9 zákona o účetnictví, v současném znění se jedná o odstavec 15). Důvodová zpráva k zákonu č. 353/2001 Sb., nezmiňuje důvod, pro který byl § 4 odst. 9 do zákona doplněn. Mohlo se

tedy jednat o snahu zákonodárce nově upravit odlišnou praxi nebo sjednotit nejednotnou praxi, stejně jako o potvrzení a výslovné vyjádření již existujícího, byť zákonem nenormovaného, pravidla.

Obecně platí, že právní subjekty, resp. adresáti právních norem, jsou povinni chovat se v souladu s pravidly platnými a účinnými v době, kdy činí odpovídající právní úkony. Toto obecné pravidlo může být modifikováno, zejména pak přechodnými ustanoveními předpisů, které novelizují starší právní úpravu. Přechodná ustanovení zpravidla vedou k prodloužení účinnosti původní úpravy na vyjmenované situace do budoucna, případně k vyřešení dopadů nové úpravy na dříve založené právní vztahy a obecně nemohou být jejich cílem retroaktivní účinky nové úpravy.

Absence přechodných ustanovení nyní posuzovaného Opatření pro banky vede při neexistenci argumentů pro jiné řešení k závěru, že adresáti normy byli povinni chovat se v souladu s ní od data její účinnosti, včetně povinnosti účtovat v posuzovaném rámci o tzv. dluhopisech starého bloku brutto způsobem. Jedná se tedy o závěr, který odpovídá pravidlu později výslovně zakotvenému v § 4 odst. 9 zákona o účetnictví.

Tento závěr je podpořen i systematickým výkladem. Pro srovnání lze poukázat např. na Opatření Ministerstva financí ze dne 22. 11. 1999, č. 281/78 180/1999, kterým se upravují postupy účtování pro podnikatele, a jímž bylo novelizováno Opatření federálního ministerstva financí ze dne 15. 7. 1992, č. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen „Opatření pro podnikatele“). Novelizující předpis obsahuje v článku II., Příloze 2, přechodná ustanovení, v jejichž odstavci 4 k tam zmíněné účtové třídě výslovně stanoví, že *„Pokud byly úrokové výnosy (příjmy) z cenných papírů, které se ve smyslu zákona o daních z příjmů zdaňují zvláštní sazbou daně, kterou není možné započítat na celkovou daňovou povinnost, účtovány brutto způsobem a časové rozlišení (účet 385 - Příjmy příštích období) nebylo očištěno o odpovídající srážkovou daň, provede se oprava zůstatku účtu 385 - Příjmy příštích období k 1. 1. 2000 vyúčtováním rozdílu na účet 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná.“*. Nebyl-li obdobně konkrétně upraven účetní režim v případě výnosů účtovaných na účtu 715 podle Opatření pro banky, lze uzavřít, že se účetní režim i v případě tzv. dluhopisů starého bloku prodaných před lhůtou splatnosti kuponu řídil v plném rozsahu novou účetní úpravou.

Ve věci by bylo možné argumentovat i naopak, a to zejména za pomoci teleologického výkladu.

V právní úpravě účinné do 31. 12. 1997 bylo o předmětných výnosech účtováno netto a takto účtovaný příjem byl vylučován ze základu daně na řádku 120 přiznání k dani z příjmů právnických osob. Zároveň platilo, že srážková daň z těchto příjmů byla konečná, proto příjmy nebyly zahrnovány do samostatného základu daně. Daňové dopady daného způsobu účtování tak byly v souladu s mechanismem zdanění podle zákona o daních z příjmů.

V právní úpravě účinné od 1. 1. 1998 bylo o předmětných výnosech účtováno brutto, ale zároveň došlo k zásadní změně zdanění. I když se nadále uplatňovala srážková daň, nešlo o zdanění konečné, ale daňový subjekt zahrnul tyto příjmy do svého základu

daně a teprve v daňovém přiznání mohl na základě potvrzení plátce srážkové daně započíst sraženou daň na svou celkovou daňovou povinnost. I v případě této úpravy odpovídají daňové dopady daného způsobu účtování mechanismu zdanění předvídanému zákonem o daních z příjmů.

Daňové dopady obecně předvídané zákonem o daních z příjmů mohou být modifikovány v případě tzv. dluhopisů starého bloku prodaných před lhůtou splatnosti kuponu tím, že zdanění daných výnosů podléhá v návaznosti na přechodná ustanovení novelizace zákona o daních z příjmů původní právní úpravě a odpovídající příjmy nejsou zahrnovány do samostatného základu daně, ale jsou (na rozdíl od účetní úpravy, která pro tuto daňovou úpravu počítala s netto účtováním) vylučovány ze základu daně na řádku 120 přiznání k dani z příjmů právnických osob ve výši vycházející z brutto účtování podle nové právní úpravy účtování. Tento stav by případně bylo možné vnímat jako porušení povinnosti účetní jednotky ve smyslu § 7 odst. 1 zákona o účetnictví.

Na druhé straně je však v souladu s předchozí argumentací zřejmé, že pokud by stěžovatelka účtovala o předmětných výnosech netto, porušila by tím Opatření pro banky a zároveň § 2 a § 4 odst. 2 zákona o účetnictví.

Stěžovatelka nemohla postupovat ani způsobem, který zmínil žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti. Ten uvedl, že pokud se účetní jednotka rozhodla pro brutto způsob účtování, vyúčtovala výnos v plné výši souvztažně s účtem 385 – příjmy příštích období a srážkovou daň vyúčtovala na účet 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná, a to časově rozlišeně. Sám žalovaný však v tomto kontextu odkázal na Opatření pro podnikatele. Na stěžovatelku se přitom vztahovalo Opatření pro banky, které žalovaným zmíněná čísla účtů ve znění platném a účinném pro období roku 2000 vůbec neznalo.

Lze tedy uzavřít, že byl-li postup stěžovatelky shledán nezákonným, jednalo se především o důsledek nedostatků právní úpravy. Ostatně, z argumentace podané shora je zřejmé, že stěžovatelka by postupovala nezákonně, i kdyby zvolila postup navržený žalovaným. Za této situace není možné dospět k závěru, že by právní úprava ukládala jednoznačně povinnost, jejíhož splnění se žalovaný na stěžovatelce domáhal. Překlenutí mezery v právní úpravě soudním výkladem je pak zásadně vyloučeno v neprospěch daňového subjektu (srov. zejm. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006 - 155, bod 52, č. 1778/2009 Sb. NSS, příp. www.nssoud.cz).

Úvaha shora bude pro městský soud relevantní zejména poté, kdy si ujasní, zda došlo ke zpětnému odkupu dluhopisů, jak městský soud uzavřel dříve, nebo zda tento závěr nemá v obsahu spisů oporu. V právním posouzení zjištěného skutkového stavu, resp. zákonnosti napadeného rozhodnutí, pak vyjde i z nastíněné judikatury Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto zrušil rozsudek městského soudu, kterému vrátil věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm městský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Městský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. září 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu