ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně **Yanfeng Czechia Automotive Interior Systems s.r.o.**, IČ 28739817, se sídlem Průmyslová 1060, Bitozeves, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2017, č. j. 21857/17/5200-11432-701175, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 4. 2021, č. j. 15 Af 84/2017 - 58,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Žatci (dále jen „správce daně"), ze dne 20. 6. 2016, č. j. 1574605/16/2515-50523-108503, byla žalobkyni podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů"), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), z moci úřední snížena daňová ztráta za zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013 o částku 4.735.107 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 % z částky doměřené ztráty, tj. 47.351 Kč.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, a to pouze v části, v níž jí správce daně zvýšil výnosy o částku 99.452 Kč představující žalobkyní nezaúčtované

kurzové rozdíly u záloh zaplacených v eurech jejím dodavatelům za účelem pořízení dlouhodobého majetku. Rozhodnutím ze dne 18. 5. 2017, č. j. 21857/17/5200-11432-701175, žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl odvolání a uvedený dodatečný platební výměr potvrdil. Ztotožnil se totiž se závěrem správce daně, že zálohy je nutné považovat za pohledávky, a je tedy zapotřebí z nich vzniklý kurzový rozdíl účtovat jako výnos.

[3] Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 28. 4. 2021, č. j. 15 Af 84/2017 - 58, zrušil toto rozhodnutí žalovaného o odvolání a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že zálohy poskytnuté za účelem pořízení dlouhodobého hmotného majetku nejsou pohledávkami, neboť s nimi nebylo nijak přímo spojeno právo požadovat na dlužníkovi plnění, a to ani z titulu bezdůvodného obohacení, ani z případné smluvní povinnosti je po uzavření smlouvy vrátit. Tyto zálohy se po vzniku kupních smluv započetly na dluh ze smlouvy na straně žalobkyně, čímž došlo k jeho částečnému splnění, a tím pádem i částečnému zániku příslušného dluhu, jehož celková výše se v důsledku toho snížila. Zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku tak nespadají mezi majetek a závazky uvedené v ustanovení § 4 odst. 12 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), podléhající povinnosti přeceňování k rozvahovému dni podle § 24 odst. 6 písm. b) téhož zákona.

[4] K témuž závěru podle krajského soudu vede i teleologická metoda výkladu příslušné právní úpravy. Účetní jednotky jsou totiž povinny vést účetnictví umožňující srozumitelné sestavení účetní závěry a podání věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí (§ 7 odst. 1 zákona o účetnictví). Podle již citovaného § 4 odst. 12 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny, přičemž v případě zde vyjmenovaného majetku a závazků, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, musejí současně použít i cizí měnu. Povinnost tento majetek a závazky v souvislosti se sestavováním účetní závěrky přeceňovat slouží právě k zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky v jednotkách české měny. U poskytnutých záloh na pořízení dlouhodobého hmotného majetku uhrazených účetní jednotkou v cizí měně však takové přeceňování postrádá smysl, neboť jde již o částku jednou vydanou na úhradu jejího teprve v budoucnu vzniklého nebo v důsledku následného uzavření smlouvy již existujícího dluhu, kdy tato částka se bez existence dalších skutečností (zejm. případné odpadnutí důvodu, za jejímž účelem byla záloha poskytnuta, k čemuž však podle obsahu spisu v případě žalobkyně nedošlo) účetní jednotce nemá v budoucnu v cizí měně vrátit, a rozšířit tedy její majetek.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] V jejím doplnění učiněném na výzvu soudu v zákonné měsíční lhůtě stěžovatel namítl nesprávnost závěru krajského soudu, neboť zálohy na pořízení dlouhodobého majetku

v cizí měně je nutné považovat za pohledávky, a tedy je oceňovat se zohledněním aktuálního kurzu dané měny. Krajský soud postavil svůj rozsudek především na civilistické interpretaci pojmů „pohledávka“ a „záloha“ s odkazem na princip bezrozpornosti právního řádu, který však nelze absolutizovat. Není totiž možné považovat bez dalšího za vyloučené, aby určitý právní pojem byl nadán odlišným významem v rámci různých specifických institutů či celých právních odvětví.

[7] Stěžovatel uvádí, že záloha na pořízení dlouhodobého hmotného majetku je platbou činěnou za účelem úhrady budoucího protiplnění, které však v době jeho realizace ještě není poskytováno a není možné s jistotou konstatovat, že k jeho poskytnutí v budoucnu fakticky dojde. Jak ostatně uznal i krajský soud, přestože z pohledu civilního práva nepředstavuje (zpravidla) záloha v době jejího poskytnutí samostatnou pohledávku, může se jí následně jednoduše stát, k čemuž postačí pouhá skutečnost, že k uzavření smlouvy, ve vztahu k níž byla zaplacena, ve výsledku nedojde, či skutečnost, že plnění, které bylo ujednáno a za účelem jehož částečné úhrady byla záloha původně zaplacena, nebude ze strany dodavatele poskytnuto. V takových případech je nesporné, že poskytnutá záloha představuje pohledávku daňového subjektu (účetní jednotky), založenou na titulu bezdůvodného obohacení. Z pohledu vedení účetnictví tak zaplacením zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku dojde k výdeji finančních prostředků, aniž by současně došlo k poskytnutí jemu odpovídajícího protiplnění. Vzhledem k existenci rizika neuskutečnění transakce, na niž je záloha placena, nelze na ni až do faktického uskutečnění protiplnění pohlížet jako na (celkovou či částečnou) úhradu tohoto nejistého protiplnění.

[8] Přestože tedy z formálního pohledu civilistické doktríny může vyplývat závěr odlišný, je podle stěžovatele nutné z hlediska požadavků na vedení účetnictví ohledně zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku až do okamžiku faktického poskytnutí s ní spojeného protiplnění nahlížet materiálně jako na pohledávku ve výši této zaplacené zálohy, ačkoli zákon o účetnictví ji takto výslovně neoznačuje. Proto u této pohledávky je zapotřebí provést k danému dni přepočet její hodnoty v cizí měně na měnu českou kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, což může mít za následek vznik kurzového zisku nebo ztráty. Výjimku z předestřeného postupu představuje případ, který by ve světle konkrétních skutkových okolností fakticky vedl k zastření skutkového stavu ve smyslu § 7 odst. 2 věty třetí a čtvrté zákona o účetnictví, tedy situace, v níž by na podkladě konkrétních zjištěných skutečností bylo nutno konstatovat absenci uvedeného rizika neuskutečnění předpokládaného protiplnění a navrácení uhrazené zálohy. Naplnění předpokladů pro odchylný postup v tomto smyslu je nicméně nutno nejen tvrdit, ale rovněž náležitě prokázat, přičemž důkazní břemeno v takovém případě tíží daňový subjekt, který absenci příslušného rizika deklaruje.

[9] Podle stěžovatele je napadený rozsudek rovněž nepřezkoumatelný, neboť z něj nevyplývá, jak krajský soud uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. na základě jakých konkrétních podkladů a z nich vyplývajících skutkových okolností formuloval závěry o meritu věci. Zálohu totiž není nutné považovat za pohledávku pouze v případě, že ve věci neexistuje reálné riziko, že protiplnění nebude poskytnuto a záloha vrácena. Závěr o naplnění těchto požadavků nelze učinit paušálně, nýbrž je nutné jej formulovat ve vztahu ke konkrétní věci. Aby bylo tedy možné považovat zaplacenou zálohu

na pořízení dlouhodobého hmotného majetku v konkrétním skutkovém kontextu za nikoliv pohledávku, nýbrž úhradu budoucího (doposud neposkytnutého) protiplnění, je nejprve nutno dospět k závěru o absenci reálného rizika neuskutečnění tohoto předpokládaného protiplnění, a tím i o absenci reálné možnosti navrácení uhrazené zálohy do majetku konkrétního daňového subjektu, k čemuž je třeba identifikovat podklady, z nichž lze takový úsudek důvodně dovozovat. Touto otázkou se však krajský soud ve svém rozsudku vůbec nezabýval.

[10] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalobkyně se ve svém vyjádření ztotožnila se závěry krajského soudu a navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Sám stěžovatel totiž uvádí, že předpokladem při složení zálohy je, že se pohledávkou nestane, i když toto riziko nelze vyloučit. Stěžovatel tak fakticky navrhuje postup, v rámci kterého by účetní jednotky, u nichž existuje jakékoliv riziko změny zálohy na pohledávku, bez dalšího přeceňovaly zálohy a ovlivňovaly výsledek hospodaření, i když je pravděpodobné, že toto přecenění je nedůvodné a při dodání plnění, ke kterému byla záloha poskytnuta, bude potřeba přecenění odúčtovat. Účetní závěrka v takovém případě uživatelům nemůže podat věrný a poctivý obraz situace účetní jednotky, neboť výsledek hospodaření by byl ovlivněn pravděpodobně nesprávným přeceněním. Tento postup navržený stěžovatelem proto žalobkyně považuje za nesprávný.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle písm. a) tohoto ustanovení kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. d) stejného ustanovení lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené *nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Její důvodnost by totiž sama o sobě postačovala k zrušení rozsudku krajského soudu bez nutnosti posouzení jeho zákonnosti. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

pokračování

[14] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v tom, že krajský soud se nedostatečně zabýval otázkou reálnosti rizika neuskutečnění předpokládaného protiplnění, na nějž byla placena záloha, resp. v tom, že krajský soud vyslovil závěr, podle něhož zálohy poskytnuté žalobkyní za účelem pořízení dlouhodobého hmotného majetku uvedenou definující kvalitou pohledávky nedisponovaly, neboť s nimi nebylo nijak přímo spojeno právo požadovat na dlužníkovi plnění, a to ani z titulu bezdůvodného obohacení, ani z případné smluvní povinnosti je po uzavření smlouvy vrátit, aniž by však tento závěr podrobněji odůvodnil.

[15] S kasační námitkou, že se krajský soud nedostatečně zabýval reálností rizika neuskutečnění zálohovaného plnění, se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Tato otázka totiž nikdy nebyla předmětem daňového ani soudního řízení a žalobou napadené rozhodnutí nebylo opřeno o individuální posouzení toho, nakolik bylo v případě žalobkyně reálné, že místo uskutečnění zálohovaného plnění jí bude nakonec záloha vrácena. Naopak rozhodnutí stěžovatele bylo postaveno na paušalizujícím závěru, podle něhož zálohy na pořízení dlouhodobého majetku jsou bez dalšího pohledávkami bez ohledu na individuální okolnosti věci. Z tohoto důvodu nelze krajskému soudu vytýkat, že poté, co shledal tento obecný výklad stěžovatele nesprávným, se blíže nezabýval povahou smluvních ujednání, na jejichž základě byly zálohy v dané věci vyplaceny, a bez bližšího vysvětlení konstatoval neexistenci konkrétních skutečností, na základě nichž by poskytnutá záloha představovala rozšíření majetku žalobkyně.

[16] Poté, co Nejvyšší správní soud uzavřel, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný a nebyl naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., mohl se zabývat kasačními námitkami, ve kterých stěžovatel zpochybnil názor krajského soudu ohledně účetní povahy záloh na pořízení dlouhodobého majetku placených v cizí měně. Podle stěžovatele je nutno tyto zálohy považovat za pohledávky a při jejich oceňování zohledňovat aktuální vývoj měnového kurzu a z toho plynoucí případné kurzové výnosy a ztráty.

[17] Z obsahu daňového spisu vyplývá, že v rámci příslušné daňové kontroly správce daně mimo jiné vyčíslil kurzový rozdíl za období od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013 tak, že výši záloh na pořízení dlouhodobého majetku poskytnutou žalobkyní v cizí měně přepočítal kurzem vyhlášeným Českou národní bankou ke konci rozvahového dne, tj. ke dni 30. 9. 2013. Kurz eura k 30. 9. 2013 činil 25,787 Kč a celková výše poskytnutých záloh 642.052,97 eur, což přepočteno na koruny odpovídalo částce 16.556.620 Kč. Žalobkyně přitom vykázala ve svých příjmech částku 16.457.167,51 Kč, takže kurzový rozdíl činil 99.452 Kč. O tento údajný výnos pak správce daně žalobkyni zvýšil základ daně.

[18] Podle § 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.

[19] Podle § 24 odst. 6 zákona o účetnictví *majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to k okamžiku ocenění*

a) podle odstavce 2 písm. a), nebo

b) podle odstavce 2 písm. b), a to pouze majetek a závazky uvedené v § 4 odst. 12.

V případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu lze k okamžiku ocenění použít kurzu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány.

[20] Podle § 4 odst. 12 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky *povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních korporacích, práv z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů (dále jen „cenný papír") a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.*

[21] Podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví platí, že *hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností* [se oceňuje] *pořizovacími cenami.*

[22] Podle § 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 (dále jen „prováděcí vyhláška"), se *kursové rozdíly vznikající při ocenění majetku a závazků uvedených v § 4 odst. 12 zákona k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů.*

[23] Podle § 47 odst. 2 písm. c) prováděcí vyhlášky *součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou kursové rozdíly.*

[24] V projednávané věci je předmětem sporu otázka, zda zálohy na pořízení dlouhodobého majetku v cizí měně představují pohledávky, a podléhají tak povinnosti přeceňování s ohledem na aktuální kurz dané měny podle § 60 odst. 1 prováděcí vyhlášky, nebo zda účetně tvoří součást dlouhodobého majetku, a této povinnosti tak s ohledem na § 25 odst. 1 zákona o účetnictví nepodléhají.

[25] Jelikož výše citovaná ani jiná zákonná ustanovení účetních předpisů konkrétně neupravují otázku povahy záloh zaplacených v cizí měně za účelem pořízení dlouhodobého majetku, bylo povinností žalovaného a následně krajského soudu zařadit tato plnění pod obsahově nejbližší zákonem upravený pojem, a to za současného respektování účelu a smyslu zákona a účetnictví.

[26] Stěžovatel i krajský soud správně poukázali na základní zásadu ovládající vedení účetnictví, jež je vyjádřena v § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, podle nějž *účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel"), činit ekonomická rozhodnutí.* Veškerá konkrétní pravidla a účetní metody tedy musí sledovat

tento hlavní cíl, a v případě nejasností o jejich rozsahu či způsobu aplikace je proto nutné je vykládat takovým způsobem, který bude schopen nejlépe zajistit zprostředkování věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví.

[27] V tomto kontextu je rovněž nutné chápat povinnost účetních jednotek přeceňovat některá aktiva a pasiva v cizí měně aktuálním kurzem. V souvislosti s transakcemi v cizí měně je totiž účetní jednotka vystavena kurzovému riziku, pokud je účtování této transakce spojeno s peněžní platbou v budoucnosti. Kurzové riziko se přitom do účetnictví a do účetní závěrky přenáší prostřednictvím kurzových rozdílů (ziskových či ztrátových) a ve svém důsledku mění hodnotu aktiv a závazků vykazovanou v účetní závěrce. Aby tedy údaje obsažené v účetnictví podávaly co nejvěrnější obraz o hospodaření účetní jednotky, je nezbytné v těchto případech kurzové rozdíly zohlednit. V případě, že účetní jednotka má za třetí osobou pohledávku v cizí měně, dochází v důsledku změny kurzu fakticky ke změně hodnoty této pohledávky. Obdobně je tomu tak i u dluhů.

[28] Jak však správně uvádí Národní účetní rada ve svém interpretačním stanovisku I-43 ze dne 19. 10. 2020 obsaženém ve spise krajského spisu, „*kurzové riziko ze své podstaty tedy vzniká pouze u těch cizoměnových aktiv a závazků, kdy vývoj měnového kurzu má vliv na výši budoucích peněžních toků, které účetní jednotka z aktiva očekává získat jako přijatou platbu, resp. v souvislosti s vypořádáním závazku, které očekává uhradit (např. odběratelé, nakoupené dluhopisy, dodavatelé, přijaté úvěry apod.). Kursové riziko nevyplývá z aktiv a závazků, které ač jsou důsledkem cizoměnové transakce, nevyjadřují směrem do budoucna očekávaný peněžní tok (např. pozemky a budovy v rámci dlouhodobého hmotného majetku, zásoby, náklady příštích období, výnosy příštích období, stejně tak uhrazené zálohy, které nebudou v budoucnosti vráceny apod.)*“.

[29] Povinnost přeceňovat aktiva tedy dává smysl pouze u těch položek, u nichž má vývoj kurzu vliv na jejich budoucí hodnotu. Jak přitom správně uvedla žalobkyně i krajský soud, v případě záloh na pořízení dlouhodobého majetku tomu tak obecně není. Podstatou zálohy, tak jak tento pojem Nejvyšší správní soud chápe v kontextu projednávané věci, totiž je, že odběratel dodavateli uhradí jistou část pořizovací ceny dlouhodobého majetku ještě před jeho dodáním. Záloha tedy představuje ve své podstatě samostatnou (dílčí) část celkové pořizovací ceny majetku a je úhradou smluvené dodávky. Z hlediska projednávané věci je přitom nerozhodné, zda je záloha poskytnuta před samotným uzavřením smlouvy a jedná se o zálohu ve smyslu § 1807 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, či zda je poskytnuta po uzavření smlouvy a takové plnění lze kvalifikovat jako částečnou úhradu sjednané ceny. V obou případech se totiž jedná o plnění poskytnuté za účelem dodání majetku v době předcházející jeho realizaci.

[30] Na základě výše uvedeného se Nejvyšší správní soud ztotožnil s krajským soudem v tom, že u zaplacené zálohy v cizí měně na pořízení dlouhodobého majetku není důvod vyžadovat její přeceňování s ohledem na vývoj kurzu dané měny. Naopak, v zájmu věrnosti obrazu účetnictví je nezbytné trvat na tom, aby tyto zálohy přeceňovány nebyly.

[31] Tento výklad však stěžovatel v kasační stížnosti odmítl s argumentem, že v době zaplacení zálohy existuje reálné riziko, že plánované uzavření smlouvy či poskytnutí

dohodnutého plnění (ať již zcela či z části) nenastane a naopak dojde k celkovému či částečnému navrácení zaplacené zálohy. Podle stěžovatele by výše vyslovený názor krajského soudu mohl obstát pouze tehdy, pokud by toto riziko v konkrétním případě neexistovalo.

[32] Ani s touto námitkou se však Nejvyšší správní soud neztotožnil. Stěžovatel totiž v rozporu se zněním a smyslem relevantních právních předpisů vychází z přesvědčení, že v případě jakékoli existence rizika neuskutečnění obchodní transakce je v zájmu věrnosti účetnictví nezbytné, aby dosud zaplacené zálohy byly evidovány jako pohledávky, a tedy i přeceňovány. Tento názor je však nesprávný, neboť účtování zálohy v původním kurzu představuje nejvěrnější možný způsob účtování při předpokládaném následném dodání majetku podle smluvního ujednání, jehož faktická realizace představuje v praxi stále ještě nejběžnější způsob výsledku obchodních transakcí. Pouze za situace, kdy s ohledem na konkrétní okolnosti posuzovaného případu je pravděpodobné následné nedodání majetku a vrácení uskutečněné platby, je nutné o zálohách účtovat jako o pohledávkách. Tento názor odpovídá i již zmíněnému stanovisku Národní účetní rady, která k otázce posouzení pravděpodobnosti realizace dodávky uvedla, že „*indikací přitom může být prodlení v dodání, vedený spor s dodavatelem, doložené informace od dodavatele, že k plnění nedojde apod. V takovém případě je poskytnutá záloha cizoměnovou pohledávkou, je-li uhrazena v transakci sjednané v cizí měně.*“

[33] Žádnou takovou indicií však stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí neargumentoval a toliko obecně dovodil, že zálohy poskytnuté žalobkyni na pořízení dlouhodobého majetku jsou pohledávkami a z nich vzniklý kurzový rozdíl ve výši 99.452 Kč je nutné účtovat jako výnos. Krajský soud proto nepochybil, když z výše uvedených důvodů dospěl k závěru opačnému. Lze tedy konstatovat, že napadený rozsudek je zákonný a důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalobkyni v něm žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. února 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu

pokračování