

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **TASVA s. r. o.,** Navrátilova 237/2, Brno, 616 00, Česká republika, zastoupeného JUDr. Janou Skácelovou, advokátkou se sídlem Jedovnická 8, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2007, čj. 11506/07-1200-702170, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2011, č. j. 31 Af 43/2010 - 94,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Výše uvedeným rozsudkem zamítl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2007, č. j. 11506/07-1200-702170, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno IV. (dále jen „správce daně“), č. j. 176724/06/291912/2331 ze dne 30. 10. 2006. Tímto rozhodnutím byla stěžovateli dodatečně vyměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 odlišně od toho, jak ji stěžovatel přiznal v dodatečném daňovém přiznání.

Rozsudek napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností. Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení dle § 103 odst. 1 písm. a)

zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a taktéž namítá nepřezkoumatelnost rozsudku dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že způsob ocenění závazků vyplývajících z uzavřených smluv o půjčkách v cizí měně, opatřených měnovou doložkou, není v zákoně o účetnictví jednoznačně specifikován. Má za to, že v případě, kdy reálný kurz ke dni ocenění závazku je nižší než ve smlouvě sjednaný kurz minimální, nelze chápat závazek stěžovatele pouze jako závazek v cizí měně a striktně postupovat při jeho ocenění dle § 24 odst. 4 věty první zákona č. 263/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Je přesvědčen, že pokud ke dni ocenění vstoupí v platnost měnová doložka, je hodnota závazku dána hodnotou v měně zajišťovací, tedy v tomto případě a v tomto okamžiku v měně české a nelze jej hodnotit proto a priori jako závazek cizoměnový. Výše závazku v tomto případě, podle smluv o půjčce, pak odpovídá výši, za kterou byla zajišťovaná měna nakoupena.

Naopak považují-li žalovaný a soud za zřejmé, že skutkově se jedná o závazek v cizí měně, a to bez ohledu na měnovou doložku, považuje stěžovatel aplikaci § 24 odst. 4 věty prvé zákona o účetnictví za postup v rozporu s ostatními ustanoveními zákona, zejména s § 7 a § 25 odst. 2.

Krajský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, dle které je výklad žalovaného v rozporu s § 7 zákona o účetnictví. V odůvodnění však soud vychází pouze ze závěru, že výklad zastávaný žalovaným je jediným možným. Stěžovatel má za to, že závazek vůči věřiteli ke dni 31. 12. 2003 činil ve skutečnosti 8 449 576 Kč a nikoliv 7 819 339,20 Kč. Rovněž nelze přijmout závěr žalovaného, že jiným způsobem lze ocenit závazek ke dni uskutečnění účetního případu a jiným k rozvahovému dni. Měnit způsoby oceňování v jednotlivých účetních obdobích § 7 odst. 4 zákona o účetnictví výslovně zakazuje.

Krajský soud se nezabýval argumentací stěžovatele § 25 odst. 2 zákona o účetnictví, dle kterého účetní jednotky ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy od okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.

Stěžovatel navrhuje rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel podal dne 30. 6. 2006 dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, v němž snížil hospodářský výsledek o částku 630 237 Kč, a to prostřednictvím řádku 112. Položka byla označena jako „oprava účtování kurzových rozdílů při přecenění závazků v cizí měně“, přičemž při účtování tohoto závazku nebylo nedopatřením zohledněno smluvní ujednání o stanovení minimálního kurzu, který bude použit při úhradě závazku. Přijaté půjčky byly v řádném daňovém přiznání v účetnictví stěžovatele oceněny v průběhu roku 2003 pevným kurzem používaným v účetnictví v celkové výši 9 186 976,80 Kč. Stěžovatel

podal dodatečné daňové přiznání, neboť jak uvedl, chybnou komunikací stěžovatele se zpracovatelem účetnictví nebylo v řádném daňovém přiznání respektováno smluvní ujednání o minimálním kurzu pro vrácení půjček. Správce daně po podání dodatečného daňového přiznání zahájil u stěžovatele vytýkací řízení. V průběhu vytýkacího řízení bylo zjištěno, že stěžovatel dne 4. 6. 2003 a 2. 10. 2003 uzavřel smlouvy o půjčce, na základě kterých si stěžovatel půjčil od manželů E. a L. T. částky v celkové výši 305 000 USD. Obě tyto půjčky byly dle smluvních podmínek bezúročné s tím, že pro případné vrácení půjčky byl ve smlouvě sjednán minimální kurz, který u půjčky ze dne 4. 6. 2003 činil 27,62 Kč a u půjčky ze dne 2. 10. 2003 činil 27,93 Kč/USD. Smlouvy obsahovaly následující text: „ dlužník... zavazuje dlužnou částku splatit věřitelům nejpozději do 31. 12. 2005. Splátka půjčky bude dlužníkem realizována dle písemných dispozic věřitelů a to buď bankovním převodem na účet věřitelů (devizový nebo korunový) nebo v hotovosti (USD nebo Kč)." V čl. III. „ ...smluvní strany určují, že kurz 27,62 Kč za 1 USD (valuta prodej Komerční banky, a.s. dne 4. 6. 2003) jakožto minimální kurz pro vrácení půjčky v Kč. Jestliže v době splacení půjčky bude kurz valuta prodej Komerční banky, a.s. výhodnější pro věřitele, přísluší věřitelům částka dle tohoto kurzu..."

Správce daně dospěl v daňovém řízení k závěru, že postup stěžovatele při ocenění závazků dle § 24 odst. 4 zákona o účetnictví byl správný a dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 10. 2006 stanovil daňovou ztrátu ve stejné výši jako byla posledně známá daňová ztráta. Stěžovatel se proti rozhodnutí správce daně odvolal. Odvolání žalovaný zamítl. V rozhodnutí uvedl, že v případě smluv o půjčkách, kde bylo ujednáno variantní vrácení (buď v Kč nebo USD) a současně nebylo předem smluvně ujednáno, že předmětné půjčky budou vráceny v Kč a bude tedy aplikován minimální smluvně ujednaný kurz, nebylo možné použít jiného kurzu, než je stanoveno v § 24 odst. 4 zákona o účetnictví, a to ani s ohledem na zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví. Ustanovení § 24 odst. 4 zákona o účetnictví přikazuje majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávat na českou měnu kurzem devizového trhu stanoveným ČNB. Žalovaný uzavřel, že vzniklý kursový zisk měl být zaúčtován do výnosů. Poslední větu § 24 odst. 4 zákona o účetnictví aplikovat nelze. Stěžovatel rozhodnutí napadl žalobou. Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 19. 12. 2008, č. j. 31 Ca 178/2007- 41, zamítl. Ke kasační stížnosti stěžovatele Nejvyšší správní soud výše uvedený rozsudek pro nepřezkoumatelnost dne 31. 3. 2010 rozhodnutím č. j. 5 Afs 30/2009 - 62 zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatele a dále, že krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů. O žalobě krajský soud znovu rozhodl dne 23. 3. 2011 tak, že žalobu jako nedůvodnou zamítl. Stěžovatel i proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v rozsahu uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a taktéž namítá nepřezkoumatelnost rozsudku dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí. V souvislosti s tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku stěžovatel v kasační stížnosti krajskému soudu vytýká, že se nezabýval jeho žalobním odkazem na § 25 odst. 2 zákona o účetnictví.

Námitka stěžovatele není důvodná.

Jak vyplývá z obsahu žaloby, stěžovatel se v této omezil pouze na citaci § 25 odst. 2, kterou hodlal podpořit svůj závěr o nesprávnosti způsobu ocenění závazku provedeného správcem daně a žalovaným. V žalobě stěžovatel konkrétně neuvedl, jak se postup při oceňování cizoměnových závazků zastávaný správcem daně dostává do rozporu s výše citovaným ustanovením.

Ve smyslu závěrů rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, na které již zdejší soud odkazoval v minulém zrušujícím rozsudku, *„žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti“*. Omezil-li se stěžovatel v žalobě na pouhou citaci § 25 odst. 2 zákona o účetnictví bez toho, aniž by konkretizoval, v čem je postup oceňování žalovaného v rozporu s předmětným ustanovením, nebyla tato žalobní argumentace způsobilá bližšího žalobního přezkumu.

Chtěl-li stěžovatel odkazem na výše citované ustanovení podpořit svůj závěr o tom, že způsob ocenění správcem daně je v rozporu se zásadami pro vedení účetnictví, s touto argumentací se krajský soud v napadeném rozsudku přezkoumatelným způsobem vypořádal.

Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše uvedené uzavírá, že rozsudek krajského soudu není stižen nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, a zabýval se dále tím, zda se krajský soud nedopustil nesprávného právního posouzení, pokud přisvědčil postupu oceňování cizoměnových závazků provedeným správcem daně a následně žalovaným.

Námitka stěžovatele, dle které nebylo možné předmětný závazek hodnotit jako závazek cizoměnový, neboť v daném případě vstoupila ke dni ocenění v platnost měnová doložka a hodnota závazku tak byla dána hodnotou v měně zajišťovací, se poprvé objevuje až v řízení o kasační stížnosti. Tato nebyla vznesena v žalobě. Stěžovatel ve své žalobě nezpochybňoval povahu závazku, ale pouze se v této souvislosti dožadoval aplikace

postupu ocenění upraveného v poslední větě § 24 odst. 4 zákona o účetnictví pro nákup a prodej cizí měny. Výše uvedená námitka je tak ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Obdobně je třeba za nepřípustnou označit argumentaci stěžovatele, dle které v případě, kdy reálný kurz ke dni ocenění závazku je nižší než ve smlouvě sjednaný kurz minimální, nelze chápat závazek stěžovatele pouze jako závazek v cizí měně a striktně postupovat při jeho ocenění dle § 24 odst. 4 věty první zákona o účetnictví. Ani tato nebyla v řízení před krajským soudem vznesena.

Stěžovatel má za to, že postup dle § 24 odst. 4 věty prvé zákona o účetnictví je v rozporu s ostatními ustanoveními zákona, zejména s § 7 a § 25 odst. 2. Obdobně v žalobě namítal, že ocenění provedené správcem daně je v rozporu se zásadami vedení účetnictví.

Krajský soud předmětnou žalobní námitku neshledal důvodnou, přitom dospěl k závěru, že „ *ve věci realizovaný způsob ocenění představuje jedinou správnou metodu ocenění cizoměnových závazků, která odpovídá faktickým poměrům ne devizovém trhu ke konci účetního období, tj. ke dni 31. 12. 2003*“. Stěžovatel právě tento závěr krajského soudu v kasační stížnosti vytýká. Nesouhlasí s tím, že výklad zastávaný žalovaným je jediným možným. Má za to, že závazek vůči věřiteli ke dni 31. 12. 2003 činil ve skutečnosti 8 449 576 Kč a nikoliv 7 819 339,20 Kč. V této souvislosti dále namítá, že způsob ocenění závazků vyplývajících z uzavřených smluv o půjčkách v cizí měně, opatřených měnovou doložkou, není v zákoně o účetnictví jednoznačně specifikován.

Názorům stěžovatele nelze přisvědčit.

Dle § 4 odst. 2 zákona o účetnictví, ve znění rozhodném pro posuzované období, **jsou účetní jednotky povinny dodržovat** při vedení účetnictví směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a obsahové vymezení položek těchto závěrek, obsahové vymezení účetních knih v soustavě jednoduchého účetnictví a dále **účetní metody, například způsoby oceňování a jejich použití**, včetně postupů tvorby a použití opravných položek, postupů odpisování a postupů tvorby a použití rezerv, jakož i metody konsolidace účetní závěrky. Zařazení účetních jednotek podle § 1 odst. 2 do jednotlivých skupin podle charakteru jejich činnosti, účetní metody a jejich použití jednotlivými skupinami účetních jednotek, popřípadě jednotlivými účetními jednotkami v rámci těchto skupin upraví prováděcí právní předpis.

Dle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Dle odst. 2 je zobrazení věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen **v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona**. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.

Dle § 24 odst. 1 účetní jednotky **jsou povinny oceňovat majetek a závazky způsoby podle ustanovení tohoto zákona.** Dle odst. 2 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.

Dle § 24 odst. 4 zákona o účetnictví přepočítávají účetní jednotky **majetek a závazky vyjádřené v cizí měně** na českou měnu **kurzem devizového trhu stanoveným Českou národní bankou, a to k okamžiku ocenění** a) podle odstavce 2 písm. a), nebo b) podle odstavce 2 písm. b), a to pouze majetek a závazky uvedené v § 4 odst. 6. V případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu lze k okamžiku ocenění použít kurzu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány.

Podle zákona o účetnictví účetní jednotky **oceňují majetek a závazky** (to platí i pro majetek a závazky vyjádřené v cizí měně) k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje. Účetní jednotka je tedy povinna cizoměnovou pohledávku přecenit nejprve k okamžiku uskutečnění účetního případu, přičemž v průběhu roku je možné při ocenění používat buď aktuální kurs nebo kurs pevný. K rozvahovému dni je však nezbytné přepočítat veškerá cizoměnová aktiva a závazky aktuálním kursem vyhlášeným centrální bankou. Kurz použitý při ocenění závazku v okamžiku uskutečnění účetního případu se tedy od kurzu použitého k rozvahovému dni může lišit a nelze tak přisvědčit kasační argumentaci stěžovatele, který stojí na stanovisku, že nelze jiným způsobem ocenit závazek ke dni uskutečnění účetního případu a jiným k rozvahovému dni. Cílem přecenění a kalkulování kurzových rozdílů je vykázat položky vedené v cizí měně ve správné (reálné) hodnotě a tudíž řádně informovat uživatele účetnictví a účetní závěrky. Kursové výsledky se k rozvahovému dni vykazují výsledkově jako kursové zisky, resp. kursové ztráty. Hodnota vzniku kurzových rozdílů (zisku či ztráty) je pak ovlivněna pohybem kurzu české měny vůči zahraniční měně.

Ve smyslu výše uvedeného byl stěžovatel povinen coby účetní jednotka závazek z jím uzavřených smluv o půjčkách (v daném případě stěžovatelův závazek vzniklý z titulu uzavřených smluv o půjče USD je třeba bez ohledu na měnovou doložku považovat za závazek cizoměnový) přepočítat k 31. 12. 2003 na českou měnu kurzem devizového trhu stanoveným Českou národní bankou, a to i za situace, kdy přijaté půjčky byly oceněny v účetnictví stěžovatele ke dni jejich přijetí pevným kurzem používaným v účetnictví stěžovatele, neboť zákon o účetnictví žádnou jinou možnost nepřipouštěl. Nelze tedy přisvědčit argumentaci stěžovatele ustanovením § 7 zákona o účetnictví, dle kterého může-li účetní jednotka volit mezi více možnostmi dané účetní metody, musí zvolit tu, která odpovídá skutečnému stavu, neboť v daném případě nebyla hypotéza výše citovaného ustanovení naplněna. Zákon o účetnictví totiž více možností, resp. účetních metod, jak ocenit cizoměnový závazek ke dni 31. 12. 2003, neupravoval.

Smluvní ujednání o minimálním kurzu pro vrácení půjčky stejně jako skutečnost, že se v daném případě jednalo o smlouvy o půjčkách v cizí měně, opatřených měnovou doložkou, je pro způsob ocenění k datu 31. 12. 2003 bezvýznamné. Aplikace postupu při oceňování nákupu nebo prodeje cizí měny dle § 24 odst. 4 věty poslední nepřicházela v projednávané věci v úvahu, neboť z obsahu smluv o půjčkách je bezpochyby zřejmé, že se jednalo o institut půjčky, nikoli o nákup cizí měny.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 22. března 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu