

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **A - INVEST, investiční holding, a.s. v likvidaci,** se sídlem Husitská 65, Praha 3, zastoupený Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 12. 2010, č. j. 6 Ca 357/2007 - 49,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 1. 3. 2007, č. j. 43606/07/003513/5773, byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2003 v částce 4 688 130 Kč. Žalobce podal proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 11. 10. 2007, č. j. 14750/07-1200-107143.

Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalobu, kterou Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 12. 2010, č. j. 6 Ca 357/2007 - 49, zamítl.

Městský soud v předmětném rozsudku shrnul obsah správního spisu z hlediska skutečností, které považoval ve věci za rozhodné. Uvedl tak, že dne 13. 9. 2005 zahájil

správce daně u žalobce kontrolu daně z příjmů právnických osob za období roku 2003 a 2004. Z přílohy k účetní závěrce za účetní období roku 2003 vyplynulo, že žalobce v rámci své činnosti při přepočtu údajů v cizích měnách na českou korunu používal kurzy ČNB. Dne 28. 7. 2003 přitom zaúčtoval interním dokladem č. Vdžprov03/023 částku ve výši 11 030 000 USD na stranu MD účtu 518434, licenční práva, a na stranu D účtu 379606, převod práva na licence, což představovalo závazek vůči společnosti Listria Enteprises Limited (dále jen „Listria"). Daný závazek přepočetl žalobce denním kurzem ČNB ve výši 27,858 Kč/1 USD platným k tomuto dni na částku 307 273 740 Kč. Tento účetní případ byl zaúčtován na základě Smlouvy o převodu práv ze dne 28. 7. 2003, uzavřené mezi společností Listria jako převodcem a žalobcem jakožto nabyvatelem. Dne 31. 8. 2003 pak žalobce jako postupitel uzavřel se společností Listria jako postupníkem Smlouvu o postoupení dluhu; postupník se zavázal uhradit cenu 316 561 000 Kč, přičemž o této smlouvě účtoval žalobce dne 30. 9. 2003 (pohledávka za společností Listria).

Dne 30. 9. 2003 stěžovatel uzavřel se společností Listria Smlouvu o vzájemném započtení pohledávek dle § 364 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Smluvní strany se dohodly, že výše uvedené vzájemné pohledávky jsou splatné ke dni podpisu této smlouvy a pohledávka společnosti Listria bude uhrazena v českých korunách. Pro účely převodu měny u pohledávky společnosti Listria si strany dohodly směnný kurz ve výši 28,70 Kč/1 USD, přičemž směnný kurz vyhlášený a platný k datu účinnosti smlouvy (30. 9. 2003) nemá na sjednaný převod měny vliv. Dále bylo dohodnuto, že k datu uzavření smlouvy budou obě pohledávky započteny a pohledávky zaniknou k datu uzavření smlouvy. Na základě této Smlouvy o vzájemném započtení pohledávek zaúčtoval žalobce interním dokladem č. Vdžprov03/025 na stranu MD účtu 379606, převod práv licence (závazek společnosti Listria) částku 316 561 000 Kč (tj. 11 030 000 USD × smluvní kurz 28,70 Kč/1 USD = 316 561 000 Kč) a na stranu D účtu 378516, pohledávka za Listria, taktéž částku 316 561 000 Kč. Vzniklý rozdíl ve výši 9 287 260 Kč na účtu 379606, převod práv na licence, proti původní výši závazku přepočtené na českou měnu ke dni jeho vzniku 28. 7. 2003 (307 273 740 Kč) zaúčtoval žalobce jako „kurzový rozdíl" interním dokladem č. Vdžprov03/031 dne 30. 9. 2003 na stranu MD účtu 563 110, kurzové ztráty, a na stranu D účtu 379606, převod práv na licence (závazek společnosti Listria). Částku 9 287 260 Kč zahrnul žalobce do daňových nákladů a snížil si tak základ daně z příjmů právnických osob za rok 2003.

Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že žalobce účtoval o započtení pohledávek podle smlouvy ze dne 30. 9. 2003 v rozporu s § 24 odst. 4 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví"). Proto dne 1. 3. 2007 vydal výše uvedený dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 v částce 4 688 130 Kč. Správce daně tedy jako kurzovou ztrátu neuznal uplatněnou částku 9 287 260 Kč a naopak dospěl k závěru, že ke dni 30. 9. 2003, v souladu s denním kurzem ČNB, žalobci vznikl kurzový zisk ve výši 5 834 870 Kč (11 030 000 USD × 27,329 Kč/1 USD = 301 468 870 Kč); celkově tedy byl základ daně zvýšen o částku 15 122 130 Kč.

Městský soud se první řadě zabýval žalobní námitkou, dle níž správce daně zvýšil žalobci základ daně, aniž by se zabýval ekonomickými důvody pro příslušné transakce a posoudil věc ve všech souvislostech. Žalobce tak mj. nesouhlasil s tím, že mu dle správce daně vznikl ke dni započtení (30. 9. 2003) pouze kurzový zisk ve výši 5 834 870 Kč, aniž by

byla zodpovězena otázka o povaze částky 15 122 130 Kč, která představovala rozdíl mezi závazkem ve výši 301 438 870 Kč (vlivem ocenění kurzem ČNB ve výši 27,329 Kč/1 USD) a pohledávkou ve výši 316 561 000 Kč. Zde městský soud uvedl, že ke dni 30. 9. 2003 žalobci skutečně v souladu s § 24 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví vznikl kurzový zisk ve výši 5 834 870 Kč. Jelikož ale žalobce o této věci v rozporu se zákonem neúčtoval, a naopak účtoval pouze o částce 9 287 260 Kč, zabýval se původní žalovaný pouze posledně uvedenou částkou. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu zde dne 20. 6. 2007, č. j. 7 Afs 148/2006 – 88, který řešil otázku břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení, se nemohl správce daně částkou 15 122 130 Kč zabývat, neboť o ní žalobce řádně neúčtoval. Dle § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je třeba při zjištění základu daně vycházet z hospodářského výsledku, tedy z účetnictví, přičemž bylo na žalobci, jaké náklady (výdaje) si do účetnictví zanese; jak již bylo řečeno, o částce 15 122 130 Kč žalobce neúčtoval. Odvolacími námitkami se dle městského soudu původní žalovaný řádně zabýval a nebyl povinen přihlížet ke skutečnostem, které neovlivňují základ daně.

V rámci další žalobní námitky žalobce namítal, že v případě částky 15 122 130 Kč se jedná, když tato otázka není upravena v účetních přepisech, o finanční náklad, nikoli o odpis pohledávky. Tento závěr má vyplývat ze stanoviska Ministerstva financí ze dne 7. 6. 2006, č. j. 28/21 981/2006. Pokud původní žalovaný tento důkazní prostředek „osvědčil“, nemohl zároveň hovořit o tom, že se v případě dané částky jedná o pohledávku ve smyslu § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů; nadto v okamžiku vzájemného započtení obě pohledávky zanikly. Dle žalobce se přitom jednalo o daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1, resp. § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. K tomu městský soud uvedl, že citované stanovisko Ministerstva financí se k věci vyjadřovalo pouze z účetního, nikoli z daňového hlediska. Další předložené stanovisko Ministerstva financí ze dne 6. 2. 2007, č. j. 15/17 122/2007-151, pak vycházelo pouze z podkladů předložených žalobcem, bez znalosti konkrétních informací. Plyne z něj však, že při stanovení základu daně se vychází dle § 23 odst. 2, resp. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů z výsledku hospodaření vykázaného v souladu s účetními předpisy; žalobce však v daném případě postupoval v rozporu s těmito předpisy. Původní žalovaný taktéž nehovořil o částce 15 122 130 Kč jako o pohledávce ve smyslu § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, pouze o tom, že kdyby žalobce o věci správně účtoval, vznikl by mu na účtu pohledávky rozdíl ve výši specifikované částky. Nejedná se přitom ani o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ani o výdaj (náklad) dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních příjmů.

Žalobce pak namítal i to, že v dané věci není sporné zahrnutí částky 9 287 260 Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ani zahrnutí částky 5 834 870 Kč do zdanitelných výnosů, ale sporné je zahrnutí částky 15 122 130 Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tento náklad byl vynaložen v souvislosti se zaplacením (započtením) daňově uznatelného nákladu ve výši 11 030 000 USD. Zde městský soud konstatoval, že žalobce do daňových dokladů zahrnul částku 9 287 260 Kč, o kterou snížil v rozporu se zákonem základ daně z příjmů právnických osob. Je tedy logické, že se správní orgány zabývaly právě touto částkou, stejně jako nezákonně nezaúčtovaným kurzovým ziskem ve výši 5 834 870 Kč. Při správném účetním postupu by vznikl pouze rozdíl, finanční náklad, na účtu pohledávky, který však není daňově uznatelným. V případě žalobce byl přitom při stanovení základu daně rozhodující výsledek

vyplývající z účetnictví. Žalobce se tak nemůže dovolávat toho, že původní žalovaný nehodnotil veškeré souvislosti transakce, když o předmětných částkách žalobce neúčtoval. Pokud by tak chtěl žalobce částku 15 122 130 Kč uplatnit jako náklad ovlivňující základ daně, musel by o ní také účtovat na příslušných účtech. Jako nepřípadný v této souvislosti městský soud vyhodnotil odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 – 118, publikovaný pod č. 402/2004 Sb. NSS.

Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, kterou, dle jejího obsahu, opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel v rámci své první kasační námitky uváděl, že vzhledem ke smlouvě o vzájemném započtení výše specifikovaných pohledávek bylo třeba dohodnout směnný kurz, přičemž k datu 30. 9. 2003 obě pohledávky zanikly. Lze sice uznat, že dle kurzu ČNB 27,239 Kč/1 USD k uvedenému datu vznikl stěžovateli kurzový zisk ve výši 5 834 870 Kč. Původní žalovaný však nijak nezohlednil, že zatímco existuje formální účetní rozdíl mezi závazkem 301 438 870 Kč a pohledávkou ve výši 316 561 000 Kč, ve skutečnosti tvrzená pohledávka ve výši 15 122 130 Kč neexistuje, neboť ke dni 30. 9. 2003 uvedené vzájemné pohledávky zanikly. Původní žalovaný nezkoumal ekonomické důvody dané transakce a nezodpověděl otázku po povaze účetního rozdílu ve výši 15 122 130 Kč, tedy nezohlednil rozpor mezi stavem formálním dle účetnictví a stavem skutečným dle smlouvy o započtení pohledávek, nezvažoval, zda bylo možné tuto částku považovat za daňově uznatelný náklad a tím hodnotil důkazy v rozporu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“). Dle § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví však musí být účetnictví vedeno tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz a odpovídalo skutečnému stavu. Jelikož pohledávka stěžovatele ve výši 15 122 130 Kč reálně neexistuje, musí být tato částka, jako výsledek kurzových rozdílů, zaúčtována do finančních nákladů, a to v souladu se stanoviskem Ministerstva financí ze dne 7. 6. 2006, č. j. 28/21 981/2006 [není tedy možné, aby o ní původní žalovaný hovořil jako o pohledávce dle § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů]. Daňovou uznatelnost tohoto nákladu pak nelze odmítnout jen proto, že o něm žalobce neúčtoval, neboť § 16 odst. 8 zákona o správě daní ukládá správním orgánům povinnost přihlédnout ke všemu, co bylo v daňové kontrole zjištěno (tedy i ke skutečnostem svědčícím ve prospěch stěžovatele). Z logického hlediska bylo třeba o neproúčtovaný kurzový rozdíl ve výši 15 122 130 Kč základ daně snížit; v souvislosti s tím stěžovatel uvedl příklad mající ilustrovat nelogické důsledky závěrů původního žalovaného a městského soudu, pokud by se kurz měn vyvinul např. v poměr 29,20 Kč/1 USD.

Dále stěžovatel namítal, že nelze rozumět názoru městského soudu, podle něhož kurzový rozdíl je vždy daňově uznatelný (ať se jedná o ztrátu či zisk), zatímco rozdíl vzniklý započtením různé výše pohledávek daňově účinný není. Pokud je totiž městský soud toho názoru, že pro daňovou uznatelnost nákladu je třeba, aby se jednalo o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pak by kurzový rozdíl (zisk či ztráta) nebyl nákladem daňově uznatelným, neboť se nejedná o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů – chybí zde totiž příjmy, na jejichž dosažení, zajištění a udržení by byl kurzový rozdíl jako náklad vynaložen. V souvislosti s tím není zřejmé, zda původní žalovaný v případě částky 15 122 130 Kč požadoval souvislost se zdanitelnými příjmy dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nebo zda ji považoval, v rozporu s důkazními prostředky - uvedenými stanovisky Ministerstva financí – za pohledávku dle §

24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. K tomu stěžovatel dodává, že souvislost se zdanitelnými příjmy je v případě částky 15 122 130 Kč, jakožto nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů, zjevná; naopak k okamžiku započtení obě pohledávky zanikly, a už proto není možné považovat z hlediska § 24 odst. 2 písm. y) částku 15 122 130 Kč za zdanitelný výnos. Částku 15 122 130 Kč je dle stěžovatele nutno považovat za daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních příjmů.

V rámci třetího okruhu námitek stěžovatel uvedl, že v souladu s § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů je třeba hospodářský výsledek pro stanovení základu daně z příjmu upravit mj. o částky, které jsou do nákladů zahrnuty v nesprávné výši. Takovou částkou bylo právě oněch 15 122 130 Kč. Ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o správě daní přitom bylo třeba zjišťovat a prověřovat při daňové kontrole okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. V rozporu s § 2 odst. 1 zákona o správě daní tak správní orgány nedbaly zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu, konkrétně práva, aby při dodatečném stanovení daně bylo přihlédnuto ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. V tomto směru stěžovatel odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2002, sp. zn. II. ÚS 166/01. Nebylo tak možné nezohlednit daňově uznatelné náklady jen proto, že o nich stěžovatel neúčtoval, a závěry městského soudu ohledně interpretace § 16 odst. 8 zákona o správě daní jsou tak nesprávné či dokonce protiústavní (s ohledem na čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Pokud je právní úprava nejednoznačná a umožňuje několik možných výkladů, a není tak vyloučena možnost svévole, má být v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 - 73, publikovaném pod č. 701/2005 Sb. NSS, zvolen takový výklad, který jde ve prospěch jednotlivce. Stěžovatel tak uzavřel, že jeho dodatečně vyměřený základ daně měl být snížen o částku 9 287 260 Kč, tedy o rozdíl mezi nákladovou částkou 15 122 130 Kč a výnosovou částkou 5 834 870 Kč. Stěžovatel v této souvislosti opětovně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 – 118.

Původní žalovaný (Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu) ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá dřívější stanoviska. Se závěry městského soudu se plně ztotožnil, a protože kasační stížnost neobsahuje nové skutečnosti, navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel poté kasační stížnost doplnil podáním doručeným Nejvyššímu správnímu soudu dne 9. 10. 2012, v němž uvedl, že s ohledem na vývoj judikatury nelze zdanit kurzový zisk ve výši 5 834 870 Kč, neboť dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, publikovaném pod č. 2626/2012 Sb. NSS, nelze zdaňovat fiktivní výnosy ve formě kurzových zisků. Ve vyjádření k tomuto doplnění kasační stížnosti doručeném Nejvyššímu správnímu soudu dne 18. 10. 2012 uvedl původní žalovaný, že zmiňovaný rozsudek nelze v nynější věci aplikovat.

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 je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V souladu s námitkami stěžovatele bylo třeba zvážit zejména dva okruhy otázek. Jednak jde o potřebu vyhodnotit správnost závěrů městského soudu (potažmo původního žalovaného) ohledně zvýšení základu daně z příjmů právnických osob o částku 9 287 260 Kč (stěžovatelem zaúčtovaná „kurzová ztráta“) a částku 5 834 870 Kč (nezaúčtovaný kurzový zisk); za druhé pak zodpovědět otázku ohledně možnosti zahrnutí částky 15 122 130 Kč (rozdíl mezi vzájemnými pohledávkami stěžovatele a společnosti Listria ke dni 30. 9. 2003) do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Shodně s městským soudem je možné nejdříve vymezit základní právní rámec, v němž mělo ze strany stěžovatele při účtování o předmětných transakcích a příslušných částkách docházet, a to ve vazbě na daňové předpisy. Nejvyšší správní soud přitom vychází z daňových a účetních předpisů ve znění účinném do 31. 12. 2003.

Dle § 24 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny oceňovat majetek a závazky způsoby podle ustanovení tohoto zákona. Dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví oceňují účetní jednotky majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25. Dle odst. 4 téhož ustanovení přepočítávají majetek a závazky vyjádřené v cizí měně účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu stanoveným Českou národní bankou, a to k okamžiku ocenění a) podle odstavce 2 písm. a), nebo b) podle odstavce 2 písm. b), a to pouze majetek a závazky uvedené v § 4 odst. 6.

Dle § 60 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, kurzové rozdíly vznikající při ocenění majetku a závazků uvedených v § 4 odst. 6 zákona o účetnictví k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů.

Dle čl. XIII odst. 1 přílohy č. 2 opatření Ministerstva financí, kterým se stanoví účetní osnova a postupy účtování pro podnikatele, č. j. 281/89 759/2001 (dále jen „opatření Ministerstva financí), přepočítávají majetek a závazky vyjádřené v cizí měně účetní jednotky na českou měnu v souladu s § 24 odst. 4 zákona o účetnictví. Dle odst. 4 téhož ustanovení vznikají kurzové rozdíly v průběhu účetního období při ocenění majetku a závazků uvedených v § 4 odst. 6 zákona o účetnictví k okamžiku uskutečnění účetního případu. Uskutečněním účetního případu se dle čl. XIII odst. 8 písm. d) přílohy č. 2 opatření Ministerstva financí rozumí i vzájemné započtení pohledávek.

Dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném

zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců. Podle § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů se mj. pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta), a u poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Dle odst. 10 téhož ustanovení se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Konečně dle § 38 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se pro daňové účely, s výjimkou uvedenou v odstavcích 2 až 4, používají kurzy devizového trhu vyhlášené Českou národní bankou uplatňované v účetnictví poplatníků.

Nejvyšší správní soud tak předně konstatuje, že správce daně a posléze původní žalovaný správně vyhodnotili skutečnost, že částka 9 287 260 Kč nemohla dle platných právních předpisů představovat „kurzovou ztrátu“, o kterou by bylo možné snížit základ daně. Ke dni 30. 9. 2003, tedy k datu vzájemného započtení pohledávek, byl tento „kurzový rozdíl“ odůvodněn pouze soukromoprávním ujednáním mezi stěžovatelem a společností Listria. Smluvní kurz 28,70 Kč/1 USD byl stranami zvolen jen proto, aby došlo k započtení vzájemných pohledávek v poměru jedna ku jedné, ačkoli jejich výše jinak byla rozdílná. Přitom v souladu s § 24 odst. 2 písm. a) ve spojení s odst. 4 zákona o účetnictví činil závazek stěžovatele ke dni 28. 7. 2003 vůči společnosti Listria 307 273 740 Kč (11 030 000 USD × kurz ČNB ve výši 27,858 Kč/1 USD) a ke dni započtení pohledávek (30. 9. 2003) činil tento závazek 301 468 870 Kč (11 030 000 USD × kurz ČNB ve výši 27,329 Kč/1 USD). Pohledávka stěžovatele vůči společnosti Listria činila ke dni převodu pohledávek vůči třetím subjektům i ke dni vzájemného započtení pohledávek částku 316 561 000 Kč.

Způsob přepočtení závazku v cizí měně tak byl z účetního hlediska kogentně stanoven již citovaným ustanovením § 24 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví, přičemž toto účetní hledisko se prostřednictvím § 38 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů odráželo i na daňovém posouzení věci. Nejvyšší správní soud pak k tomu doplňuje, že podle jeho rozsudku ze dne 22. 3. 2012, č. j. 5 Afs 34/2011 – 117, www.nssoud.cz, vyplývá-li ze zákona, že cizoměnové závazky daňového subjektu jsou oceňovány kurzem devizového trhu stanoveným ČNB ke dni 31. 12. 2003, nelze z hlediska daňového přihlédnout k obsahu ujednání soukromoprávního závazku (tedy smluvního stanovení kurzu měn). Jinak řečeno, soukromoprávní ujednání mezi účastníky závazkového vztahu nemohlo modifikovat veřejnoprávní povinnosti kogentně vyplývající ze zákona, a to zde z hlediska daňového či účetního (Nejvyšší správní soud tak na tomto místě neposuzuje soukromoprávní důsledky předmětného ujednání, jako je např. namítaný zánik vzájemných pohledávek a další z daňového hlediska nerelevantní skutečnosti).

Závěru původního žalovaného, stejně tak jako městského soudu, o nemožnosti snížení základu daně o částku 9 287 260 Kč („kurzový rozdíl“ mezi částkami 307 273 740 Kč a 316 561 000 Kč) tak nelze nic vytknout. Totéž platí o nutnosti zvýšit základ daně o částku 5 834 870 Kč (kurzový zisk představující rozdíl mezi částkami 307 273 740 Kč a 301 468 870 Kč).

Uvedené skutečnosti přitom stěžovatel v podstatě uznal, když přiznal, že mu vznikl kurzový zisk ve zmiňované výši, z čehož logicky vyplývá, stejně jako z dalšího textu kasační stížnosti, že ani snížení základu daně o smluvní „kurzovou ztrátu" ve výši 9 287 260 Kč nebylo možné. Ve zmíněném doplnění kasační stížnosti však stěžovatel s ohledem na pozdější judikaturu Nejvyššího správního soudu namítl, že „*nebylo správné zdanit kurzový zisk ve výši 5 834 870 Kč, protože s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 45/2011 – 94 ze dne 19. 4. 2012 nelze zdaňovat fiktivní výnosy ve formě kurzových zisků*".

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že odkaz na jeho rozsudek ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, publikovaný pod č. 2626/2012 Sb. NSS, je nepřípadný. Nejvyšší správní soud zde totiž dospěl k následujícím závěrům:

„Podle § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen ‚příjmy'), není-li dále stanoveno jinak. Samotnou změnu kurzu pod vymezení tohoto zákonného ustanovení nelze podřadit, zákon ani za pomocí legislativní techniky nestanoví, že za příjem, který má být předmětem daně, se považuje také např. rozdíl, který vznikne pouze v důsledku změny kurzu k rozvahovému dni. Samotná změna účetní metody nemůže ve svém důsledku, tj. pouhým účetním vytvořením hospodářského výsledku, určit ke zdanění ‚příjem', který jím podle zákona o daních z příjmů svou povahou není, a dokonce za něj ani považován od samého počátku (tj. od roku 1993) nebyl. (...) Nerealizované kurzové rozdíly vyjadřují stav, který dosud nenastal, a je pouze simulován pro potřeby účetnictví, a to za účelem vykázání výše závazku v české měně; nelze zde proto hovořit o dosažení zisku nebo ztráty k rozvahovému dni, neboť k tomuto momentu nedochází k vlastní směně peněz, která jediná může vést k realizaci zisku, příp. ztráty. Ziskem může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění operace (splátky, na kterou bylo vynaloženo méně českých korun). (...) Je třeba rozlišovat mezi ‚kurzovými rozdíly' vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kurzové rozdíly) a skutečnými ‚kurzovými zisky', resp. ztrátami (realizované kurzové rozdíly). Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem (operativní činnosti podnikatelského subjektu), nemají žádný vliv a dopad na hospodářskou produktivitu, resp. výsledek hospodaření. Jedná se de facto pouze o virtuální zisky (nebo ztráty)."

Z uvedeného je zřejmé, že za daňově neutrální je nutno považovat pouze tzv. nerealizované kurzové rozdíly, které představují pouhý účetní údaj, zatímco realizované kurzové rozdíly (zisky nebo ztráty) představují zdanitelný příjem či daňově uznatelný náklad. Kurzový rozdíl ve výši 5 834 870 Kč je nutno považovat právě za realizovaný kurzový zisk, nejednalo se o „pouhou simulaci pro potřeby účetnictví" a ve smyslu citovaného rozsudku došlo při započtení pohledávek k uskutečnění operace „*doprovázené fyzickým tokem peněz*"; jednalo se ostatně o uskutečnění účetního případu dle čl. XIII odst. 8 písm. d) přílohy č. 2 opatření Ministerstva financí ve formě vzájemného započtení pohledávek.

Vzhledem k uvedeným skutečnostem se kasační námitky stěžovatele vztahovaly zejména k druhému výše vymezenému okruhu otázek, které se týkaly možnosti snížení

základu daně o částku 15 122 130 Kč, jakožto rozdílu (ke dni 30. 9. 2003) mezi závazkem stěžovatele v hodnotě 301 468 870 Kč a jeho pohledávkou vůči společnosti Listria v hodnotě 316 561 000 Kč a s tím spojených postupů a závěrů správních orgánů a městského soudu.

V dané věci městský soud akcentoval zejména skutečnost, že o předmětné částce, pokud ji chtěl stěžovatel uplatnit jako náklad ovlivňující základ daně, stěžovatel neúčtoval tak, jak mu ukládaly citované účetní předpisy. Městský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 7 Afs 148/2006 – 88, www.nssoud.cz, mj. konstatoval, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) nese daňový subjekt (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní). Dle § 23 zákona o daních z příjmů pak je třeba při zjištění základu daně vycházet z hospodářského výsledku, tedy z účetnictví.

V tomto směru městský soud sledoval judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (což vysvětluje primární zájem finančních orgánů o nesprávně zaúčtované částky 9 287 260 Kč a 5 834 870 Kč, o kterých, jak bylo vyloženo, finanční orgány i městský soud rozhodly správně). Lze však částečně přisvědčit stěžovateli, že městský soud kladl na tuto formální stránku prokazování tvrzených skutečností přílišný důraz, a to jak ve vztahu ke skutečnostem zjišťovaným v rámci daňové kontroly ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní, tak ve vztahu k rozsahu odvolacího přezkumu v rámci daňového řízení dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní. Dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní skutečně správce daně musel přihlédnout i ke zjištěným skutečnostem svědčícím ve prospěch daňového subjektu. Odvolací řízení dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní pak mělo vést především ke správnému stanovení daňové povinnosti, přičemž odvolací orgán mohl přihlédnout i ke skutečnostem odvolatelem sice neuplatněným, ale majícím podstatný vliv na výrok rozhodnutí. S tím souvisí i skutečnost, že za splnění stanovených podmínek může daňový subjekt prokázat svá tvrzení i jinými prostředky než správně vedeným účetnictvím či daňovými doklady. V tomto ohledu lze přiměřeně odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, www.nssoud.cz, v němž zdejší soud uvedl: „*Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.*“

Tento důraz na formální stránku věci lze jako částečné pochybení vytknout jak městskému soudu, tak původnímu žalovanému; na druhou stranu je třeba vzít v potaz, že případnou daňovou uznatelností částky 15 122 130 Kč jakožto daňového nákladu se z materiálního hlediska městský soud i finanční orgány zabývaly, byť tak mohly učinit podrobněji a své závěry blíže rozvést. O tom svědčí závěry městského soudu, podle nichž

„finanční náklad“ ve výši 15 122 130 Kč není výdajem daňově uznatelným mj. ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a není to patrné ani z předložených dokladů; obdobně o skutečnostech tvrzených v odvolání soudil i původní žalovaný.

Nejvyšší správní soud k uvedenému doplňuje následující:

Pro to, aby částku 15 122 130 Kč, která představovala rozdíl v hodnotě mezi vzájemně započtenými pohledávkami stěžovatele a společnosti Listria, bylo možné považovat za náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je třeba, aby bylo splněno několik podmínek. Samotné citované ustanovení přitom mj. stanoví, že „*[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*“.

Jak uvádí i odborná literatura ve vztahu k § 24 cit. zákona upravujícímu problematiku výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, „*[z]ákon o daních z příjmů vychází z předpokladu, že ekonomické subjekty, zejména podnikatelské, se chovají ekonomicky racionálně; za ekonomicky racionální chování se považuje dosažení zisku. Zákon tak má za to, že podnikatel své daňově relevantní příjmy a výdaje váže k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy budou prováděny za účelem dosažení zisku*“ (Pelc, V. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 638). Jak Nejvyšší správní soud konstatoval např. v již citovaném rozsudku dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, www.nssoud.cz, „*[z] ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů tedy vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon.*“

Nejvyšší správní soud rovněž uvedl ve svém rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82, www.nssoud.cz, že „*mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů; faktické výdaje k jejich dosažení směřující jsou proto s to ovlivnit základ daně*“.

Ve smyslu citované judikatury a doktríny tak není zřejmá ekonomická racionalita jednání stěžovatele, jak jej prezentoval, spočívající v tom, že v případě zápočtu pohledávek, jak k němu došlo, vykáže ztrátu z takové operace ve výši 15 122 130 Kč; toto jednání tedy nesměřovalo k dosažení zisku, stěžovatel se naopak dobrovolně vzdal možného příjmu v uvedené výši a rovněž nelze mít za to, že zde byla dána bezprostřední souvislost ve smyslu uvedené judikatury, tedy že „*bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat*“. V odvolání proti rozhodnutí správce daně, resp. v žalobě a kasační stížnosti však stěžovatel namítal, že je třeba vzít v potaz celkový kontext příslušných transakcí mezi ním a společností Listria. I v tomto

ohledu však Nejvyšší správní soud shledává pochybnosti o prezentované racionalitě počínání stěžovatele, resp. o správnosti uplatňovaných nároků na snížení základu daně.

Nejvyšší správní soud tak poznamenává, že Smlouva o převodu práv v hodnotě plnění 11 030 000 USD byla mezi stranami uzavřena dne 28. 7. 2003, přičemž tento závazek stěžovatele podléhal splátkovému kalendáři a byl rozložen do devíti splátek, z nichž poslední měla být zaplacena dne 15. 12. 2004. Dne 31. 8. 2003 pak stěžovatel jako postupitel uzavřel se společností Listria jako postupníkem Smlouvu o postoupení pohledávky; postupník se zavázal uhradit cenu 316 561 000 Kč, a to se splatností ke dni 29. 11. 2003. Ke vzájemnému zápočtu pohledávek došlo smlouvou ze dne 30. 9. 2003. Ve svém odvolání stěžovatel uváděl, že vzájemný zápočet byl zvolen z toho důvodu, že společnost Listria „*měla zájem, aby bilance společnosti v rámci kvartálního hodnocení výsledku hospodaření takto významné vzájemné pohledávky a závazky vůči jednomu obchodnímu partnerovi neobsahovala*“. Není tak ale zřejmé, proč obě strany krátce před předmětným zápočtem pohledávek volily doby splatnosti pohledávek, jak byly uvedeny. Zároveň pochybnost o celé operaci vzbuzuje skutečnost, že stěžovatel na společnost Listria převedl vybrané pohledávky za svými dlužníky v jejich nominální hodnotě, a nikoli v hodnotě nižší, jak u takových operací bývá obvyklé. V daném kontextu nevyznívá přesvědčivě ani argument, že bylo možné očekávat takový měnový vývoj (jenž nakonec nenastal), který by vedl k „*dodatečné finanční zátěži*“ stěžovatele. Tuto spekulaci nelze vzhledem k celkovému kontextu dané transakce považovat za dostatečný důvod pro uplatnění předmětné částky jako nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (zde naopak není zřejmé, proč by se za stěžovatelem očekávaného měnového vývoje případného zisku dobrovolně vzdávala společnost Listria, a to pouze za účelem „*eliminace dotčených položek z její bilance*“). K uvedenému je možno též dodat, že již původní žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že stěžovatel na podporu svých tvrzení předložil Makroekonomickou predikci České republiky, zpracovanou Ministerstvem financí (čtvrtletně) v dubnu roku 2003; ke dni zápočtu (30. 9. 2003) však již znal reálný kurz k tomuto datu (27,329 Kč/1 USD), který byl podstatně nižší oproti kurzu, který byl dohodnut ve smlouvě o vzájemném započtení pohledávek (28,70 Kč/1 USD), a oproti kurzu, který byl uveden v dané predikci.

Pokud je možné považovat dotčenou zápočtovou operaci za relevantní z hlediska § 24 zákona o daních z příjmů, pak je třeba konstatovat, že na takovou situaci by dopadal § 24 odst. 2 písm. s) bod 1. zákona od daních z příjmů, který stanoví, že výdaji (náklady) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou také „*u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví jmenovitá hodnota pohledávky při jejím postoupení, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg)*“, resp. § 24 odst. 2 písm. s) bod 2. zákona o daních z příjmů, dle něhož je příslušným výdajem (nákladem) „*pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, a to do výše příjmu plynoucího z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení*“. V tomto významu je tedy třeba předmětnou zápočtovou operaci hodnotit – stěžovatel z postoupené pohledávky (resp. jednotlivých pohledávek, jež rovněž nabyl jejich dřívějším postoupením) v celkové nominální hodnotě 316 561 000 Kč reálně obdržel příjem ve výši 301 438 870 Kč (hodnota jeho vlastního závazku vůči společnosti Listria). Tato operace tedy byla daňově relevantní, nevyplynul z ní však daňově uznatelný náklad ve výši 15 122 130 Kč.

Lze dodat, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů představuje pro daný případ *lex specialis* i ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů a už z toho důvodu nejsou úvahy o aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů namístě. Závěry o daňové neúčinnosti částky 15 122 130 Kč jsou pak potvrzovány i odbornou literaturou, která dovozuje, že takovou částku je třeba odepsat bez daňové účinnosti (srov. např. Děrgel, M. Pohledávky. Otázky a odpovědi v praxi, 2012, č. 5, s. 2; Brychta, I. Daňové a účetní souvislosti pohledávek a závazků. Účetnictví v praxi, 2009, č. 12, s. 34; Kraftová, I. Zaúčtování pohledávky. Účetnictví v praxi, 2003, č. 9, s. 22); z této literatury také plyne, že „*z prodeje pohledávky (vlastní nebo nakoupené) nelze nikdy vykázat daňovou ztrátu*“ (Machová, H. Postoupení pohledávek. Daně a právo v praxi. 2009, č. 10, s. 25).

Vzhledem k popsanému vývoji smluvních vztahů mezi stěžovatelem a společností Listria lze dospět k závěru, že smlouvou o vzájemném zápočtu pohledávek došlo ke změně závazkového vztahu, kdy se hodnota plnění za postoupenou pohledávku (pohledávky) snížila na částku 301 468 870 Kč (kterou také stěžovatel v rámci zápočtu obdržel). V tomto kontextu je třeba rovněž hodnotit výše rozebíranou ekonomickou (daňově zohlednitelnou) racionalitu jednání stěžovatele. Z uvedeného tak vyplývá, že částka 15 122 130 Kč nemohla představovat daňově uznatelný náklad, jak konstatoval původní žalovaný i městský soud; „daňová ztráta“ vykázaná v důsledku smluvního směnného kurzu pak nemohla vést ke snížení daňového základu a přispěla společně se specifikovanými smluvními kurzovými operacemi pouze ke znepřehlednění situace, přičemž pouze za takové situace se mohl stěžovatel pokusit v rozporu se zákonem realizovat operace směřující ke snížení základu daně. Jelikož nebyly dány „žádné skutečnosti svědčící ve prospěch stěžovatele“, nemohly k nim finanční orgány ani městský soud přihlížet. V tomto světle je pak třeba hodnotit i další kasační námitky stěžovatele.

Za nerelevantní je tak nutno považovat spekulaci stěžovatele týkající se možného důsledku posouzení věci původním žalovaným a městským soudem za situace, že by v době zápočtu pohledávek kurz měn vykazoval hodnotu 29,20 Kč/1 USD, stejně jako odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 – 118, publikovaný pod č. 402/2004 Sb. NSS. Ten, jak již uvedl městský soud, řešil otázku daňově uznatelného nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v souvislosti s částí mzdy vyplácené zaměstnanci v rámci naturálního plnění. S ohledem na svůj obsah tedy citovaný rozsudek na nynější situaci nikterak nedopadá. Lze také souhlasit s hodnocením městského soudu ve vztahu ke stěžovatelem přiloženým stanoviskům Ministerstva financí ze dne 7. 6. 2006, č. j. 28/21 981/2006, a ze dne 6. 2. 2007, č. j. 15/17 122/2007-151 – první z nich se k věci vyjadřovalo pouze z účetního, nikoli z daňového hlediska a druhé pak vycházelo pouze z podkladů předložených stěžovatelem, bez znalosti konkrétních informací. Městský soud rovněž správně poznamenal, že původní žalovaný částku 15 122 130 Kč neoznačil za pohledávku ve smyslu § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů, ale za rozdíl, který by stěžovateli při správném účtování vznikl na účtu pohledávky.

I přes konstatované dílčí nedostatky rozhodnutí městského soudu dospěl zdejší soud k závěru, že důvody napadeného rozhodnutí v podstatné míře obstojí (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75,

publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Byť tedy Nejvyšší správní soud korigoval některé dílčí závěry městského soudu, dospěl ze všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost jako celek 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 důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu soudního spisu však plyne, že jemu ani jeho právnímu předchůdci nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 18. dubna 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu