

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **MP Development akciová společnost,** se sídlem Mozartova 261/1, Praha, zast. Ing. Tomášem Zatloukalem, daňovým poradcem, se sídlem Praha 1, Jungmannova 31, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno (původně žalovaný Finanční ředitelství pro hl. město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 5. 2012, č. j. 9 Ca 167/2009 - 69,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku na nákladech řízení 2400 Kč k rukám zástupce žalobce Ing. Tomáše Zatloukala, daňového poradce.

Odůvodnění:

Finanční ředitelství pro hl. město Prahu, jakožto žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností ze dne 26. 7. 2012 napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. město Prahu ze dne 7. 4. 2009, č. j. 4209/09-1200-105150 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud na úvod konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jednotlivá finanční ředitelství zrušena, a jejich právním nástupcem se ve smyslu ustanovení

§ 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Přípisem doručeným Nejvyššímu správnímu soudu dne 18. 1. 2013 Odvolací ředitelství sdělilo, že hodlá v řízení o kasační stížnosti, jakožto právní nástupce žalovaného, pokračovat.

I. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel, byť tak výslovně s odkazem na příslušné ustanovení zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) nečiní, uplatňuje v kasační stížnosti důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s, konkr. nesouhlasí s právním posouzením daňových dopadů účtování nerealizovaných kurzových rozdílů. Uvádí, že dle jeho názoru znamená zaúčtování konkrétní položky na účet výnosů v souladu s účetními předpisy, že je daná položka výnosem, a to s ohledem na tu skutečnost, že definice výnosu v účetních předpisech chybí. Z dikce ust. § 23 odst. 10 a dalších ustanovení zákona o daních z příjmů, dle jeho názoru, vyplývá, že při zjištění základu daně se vychází z pojmového aparátu účetních předpisů a rovněž i z koncepčního rámce a metod používaných v účetnictví, pokud zákon o daních z příjmů přímo nestanoví konkrétní daňovou výjimku. Stěžovatel nečiní sporným to, zda kurzový rozdíl, který vznikl oceněním závazků v cizí měně, má být předmětem daně z příjmů, ale to, zda tento kurzový rozdíl má vstupovat do daňově uznatelných nákladů či výnosů průběžně vždy k rozvahovému dni v závislosti na vývoji kurzu české měny a dané cizí měny, či až v okamžiku úhrady. Poukazuje na ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, z něhož vyplývá požadavek respektování principu věcně a časové souvislosti (aktuální princip), není možno postupovat při aplikaci tohoto principu jinak v účetnictví a jinak pro daňové účely. Stěžovatel poukazuje na to, že výsledkové účtování nerealizovaných kurzových rozdílů koncepčně de facto v účetnictví představuje jednu z forem časového rozlišení. Jednorázovým zahrnutím kurzových rozdílů (zisků i ztrát) do základu daně až v roce skutečného finančního nebo nefinančního vypořádání by představovalo výrazně narušení principu věcné a časové souvislosti deklarovaného v § 3 odst. 1 zákona o účetnictví ta v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dále stěžovatel poukazuje na účel vedení účetnictví daňovým subjektem.

Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem městského soudu, zda kurzový rozdíl vzniklý při ocenění závazků znějících na cizí měnu k rozvahovému dni vstupuje do základu daně. Soud uvádí, že v zákoně o daních z příjmů není zákonná opora pro zdanění nerealizovaných kurzových zisků. Dle názoru soudu v případě pouhého ocenění závazků v cizí měně ke konci roku (k rozvahovému dni) stanovené přepočtem dle kurzu ČNB nedochází k žádnému nakládání s majetkem, k žádnému toku finančních prostředků, ať již v české, nebo cizí měně. Změna kurzu sama o sobě neznamená, že by žalobce dosáhl v daném zdaňovacím období příjmu v podobě úspory, to je, že by vynaložil menší množství korun na splacení závazku. Ziskem může být pouze zhodnocení koruny vůči zahraniční měně doprovázené fyzickým tokem peněz, které je ovšem jasné až k datu uskutečnění splátky. Soud dochází k závěru, že pouze realizované kurzové rozdíly představují výnos, který lze podřadit pod ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedená interpretace zákona o daních z příjmů je dle stěžovatele nesprávná a nelze s ní souhlasit; v této souvislosti odkazuje stěžovatel na důvodovou zprávu k ustanovení § 18 zákona o daních z příjmů, kde se uvádí, že „takto široce pojaté vymezení předmětu daně je výrazem univerzálnosti daně“.

Stěžovatel poukazuje na to, že účetnictví je tak základní metodou pro vymezení základu daně (viz důvodová zpráva k zákonu o daních z příjmů, k § 23 až 25). Přestože tedy v dalších ustanoveních, která následují po § 18 zákona o daních z příjmů, používá zákonodárce legislativní zkratku „příjmy“, je zřejmé, že u poplatníků, kteří vedou účetnictví, bylo smyslem zdanění podrobit dani jejich „výnosy“ snížené o daňově účinné náklady a upravené podle dalších ustanovení zákona (z faktických příjmů se v této souvislosti vychází pouze u vybraných právnických osob, které nevedou podvojné účetnictví). Pojem výnos je v této souvislosti převzat ze zažité účetní terminologie. U právnických osob, které vedou účetnictví, je tak nutné chápat ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů v širokém slova smyslu, a to tak, že pokud zákon výslovně nestanoví jinak, jsou u nich předmětem daně zásadně veškeré výnosy, které jsou v souladu s účetními metodami zahrnuty do účetnictví. Obdobným způsobem daňová úprava koncepčně pohlíží na výdaje (náklady), kdy u poplatníků, kteří vedou účetnictví, lze pro zjištění základu daně odečítat jejich „náklady“. Z výše uvedeného vyplývá, že jednotlivá ustanovení zákona o daních z příjmů používají pojmy převzaté z účetní terminologie (výnos, náklad, výsledek hospodaření, zisk, ztráta) a předpokládají, že z významu těchto pojmů bude vycházeno při zjištění základu daně ve všech případech, kdy zákonná úprava výslovně nestanoví jinak. Z tohoto pohledu nemůže daňová správa akceptovat, pokud by při procesu zjištění základu daně bylo bez jednoznačné zákonné opory odhlíženo od účetní terminologie, zvláště pokud si daňový zákon nevytvoří pro své účely terminologii vlastní; zákon o daních z příjmů vychází z účetní terminologie a nemá vlastní definici pro pojem výnos. V daném případě soud použil pojem výnos, který lze legitimně podřadit pod ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ale ve skutečnosti, pokud se vychází z účetnictví, by se jednalo o součet kurzových rozdílů vzniklých při ocenění závazku znějícího na cizí měnu za celé období trvání závazku, tj. součet nerealizovaných kurzových zisků zaúčtovaných postupně v jednotlivých letech do výnosů snížený o souhrn nerealizovaných kurzových ztrát zaúčtovaných do nákladů. Zároveň dle názoru stěžovatele by soudem uváděný postup při větším množství úvěrů, v různých měnách a postupných úhradách byl značně pracný a nepřehledný a nadměrně by zatěžoval subjekty. Pokud soud dospěl k závěru, že kurzový rozdíl vzniklý při ocenění závazku znějícího na cizí měnu k rozvahovému dni byl správně účtován do výnosů, výsledek hospodaření a výkaz zisku a ztráty zahrnuje v souladu se zákonem o účetnictví i tuto částku. Zároveň soud na straně 7 svého rozsudku uvádí, že 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). Na základě uvedeného bychom získali dvě rozdílné částky označené pojmem zisk. Skutečnost, že zákonodárce koncepčně od roku 2003 počítá se zahrnováním kurzových rozdílů do základu daně (podle účetnictví), vyplývá rovněž z toho, že v souvislosti se změnou postupu účtování v roce 2003 nestanovil, např. v § 23 odst. 3 zákona daních z příjmů, povinnost upravovat v důsledku vykázání nerealizovaných kurzových rozdílů výsledek hospodaření. Místo toho však v čl. II bod 32 zákona č. 438/2003 Sb. a v čl. II bod 14 zákona č. 669/2004 Sb. dal poplatníkům z důvodu zamezení tvrdosti možnost dodaňovat tyto nerealizované kurzové zisky po dobu následujících tří let. Z důvodové zprávy k zákonu č. 438/2003 Sb. (obecná část) v této souvislosti vyplývá, že pro rok 2003 byla navržena pouze možnost, aby poplatníci, kteří se dosud nevyrovnali s dopady nové metodiky v účetnictví, mohli rozložit kladné saldo nerealizovaných

kurzových rozdílů v základu daně maximálně ve třech následujících zdaňovacích obdobích. Tento postup mimo jiné zajišťuje plošně pouze jednu evidenci, která bude rozhodující jak pro zjištění výsledku hospodaření v účetnictví, tak pro zjištění základu daně z příjmů. Z výše uvedených zákonů, kterými se měnil zákon o daních z příjmů, je zřejmé, že záměrem zákonodárce nikdy nebylo vyloučit kurzové zisky ze zdanitelných příjmů. Pokud by tomu tak bylo, nebylo by třeba zákonem umožňovat poplatníkům vyloučit kladný rozdíl mezi výnosy a náklady vzniklými přepočtem dluhových cenných papírů se splatností delší než 12 měsíců držených do splatnosti, závazků a pohledávek vyjádřených v cizí měně na českou měnu ke konci rozvahového dne

Stěžovatel namítá, že pokud soud svůj rozsudek uzavřel konstatováním, že cit.: „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, respektive výsledek hospodaření.“, je zřejmé, že soud zcela pominul, že dospěl v úvodu svého rozhodnutí k závěru, že nerealizovaný kurzový zisk je součástí výsledku hospodaření, jak je uvedeno výše, a současně, že pro stanovení daně z příjmů právnických osob, které vedou účetnictví, jsou pro stanovení předmětu daně a základu daně rozhodné výnosy, nikoliv příjmy. Zároveň stěžovatel pro objasnění dané problematiky uvádí, že pokud soud ve svém rozsudku v případě kurzových rozdílů vzniklých při ocenění závazku znějícího na cizí měnu k rozvahovému dni požaduje pro jejich zdanění, aby současně došlo i k faktickému transferu finančních prostředků, měl by vzít také v úvahu, že změnou metody účtování tzv. nerealizovaných kurzových zisků došlo ke sjednocení s účtováním kurzových rozdílů vznikajících při ocenění majetku a závazků ke konci rozvahového dne zachycených na účtech účtových skupin 21, 22, 25 a 26, které byly i dříve účtovány výsledkově. Pokud např. má subjekt devizový účet (účtová skupina 22 - účty v bankách), bude k rozvahovému dni výsledkově zaúčtován kurzový rozdíl, aniž by došlo k fyzickému toku peněz - tedy k prodeji deviz. Pokud by například subjekt přijal úvěr v cizí měně, peníze by pouze vložil na svůj devizový bankovní účet a nestihl by je použít k rozvahovému dni pro svou plánovanou činnost, z úvěru by v průběhu účetního období subjekt nic nesplatil. V tomto případě, pokud dojde k poklesu kurzu dané měny vůči české koruně, bude v účetnictví k rozvahovému dni na jedné straně zaúčtován kurzový rozdíl - zisk - do výnosů, a to z titulu ocenění závazku, a zároveň bude zaúčtován kurzový rozdíl - ztráta - do nákladů, z titulu ocenění devizových prostředků na bankovním účtu k rozvahovému dni. Z uvedeného případu vyplývá, že není možné posuzovat odděleně pouze účetní operaci - zaúčtování oceňovacího rozdílu u závazku. Stěžovatel zde uzavírá, že na kurzové rozdíly je nezbytné hledět komplexně. Problematika kurzových rozdílů je pouze částí problematiky oceňování, a to oceňování výnosů, resp. zdanitelných příjmů, a nákladů, resp. nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pouze ponechání veškerých kurzových rozdílů v základu daně umožňuje, aby základ daně byl vyčíslen ve správné výši.

Stěžovatel poukazuje na to, že předmět daně je zákonem stanoven odlišně u společností, které mají povinnost vést účetnictví, a současně je předmět daně stanoven široce, tak aby, jak bylo uvedeno výše, zahrnoval veškeré činnosti, které subjekt vykonává. Zákon nestanoví, že by měly být zahrnovány pouze výnosy z činností doprovázené současným finančním tokem.

Stěžovatel poukazuje na to, že se v rozhodnutí o odvolání vypořádal se všemi námitkami žalobce, které směřovaly výhradně k metodě účtování kurzových rozdílů. Žalobce zde namítal nesprávné účetnictví bez ohledu na skutečnost, že auditor jeho účetní závěrku schválil bez jakýchkoliv připomínek. Žalobce neuvedl žádné porušení zákona o daních z příjmů, ze kterého by vyplývalo, že stěžovatelovo rozhodnutí o odvolání do řádného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2007 bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. Za situace, kdy ustanovení § 18 odst. 1 ani jiné ustanovení zákona o daních z příjmů pojem „příjem“ nevymezuje (viz legislativní zkratka výše) a kdy současně žádné ustanovení zákona o daních z příjmů přímo neumožňuje zaúčtované nerealizované kurzové rozdíly (zisky a ztráty) vyloučit z výsledku hospodaření nebo ze základu daně, nelze akceptovat žádné úpravy ve stanovení základu daně, které by poplatník provedl na některém řádku daňového přiznání v důsledku zúčtovaných nerealizovaných kurzových rozdílů, neboť při zjištění základu daně se lze odchýlit od účetnictví pouze v případech přímo odvoditelných ze zákona, což není případ kurzových rozdílů. V daném případě je nutno vycházet ze smyslu a účelu zákona a příslušných ustanovení daňového řádu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. II. ÚS 686/05).

Stěžovatel konstatuje, že Městský soud v Praze při svém rozhodování přihlédl k rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 45/2011 - 94 ze dne 19. 4. 2012 (dostupné na www.nssoud.cz), ve kterém tento soud v obdobné věci rozhodl rovněž ve prospěch poplatníka. Tento rozsudek byl překvapením nejen pro daňovou správu, přitom vyvolal řadu otázek, na které soud neodpověděl. Uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu přispívá dle stěžovatele k právní nejistotě daňových poplatníků i daňové správy, protože rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 34/2011 - 117 ze dne 22. 3. 2012 (dostupné na www.nssoud.cz), ve kterém se soud rovněž zabýval otázkou zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů, dospěl ke zcela opačnému daňovému dopadu. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž přisvědčil správnosti účtování o kurzových ziscích z přecenění cizoměnových závazků (v daném případě se jednalo o závazky vzniklé z titulu uzavřených smluv o půjčce USD) k rozvahovému dni do výnosů, avšak kasační stížnost poplatníka, který se domáhal vyjmutí těchto nerealizovaných kurzových zisků ze svého základu daně, zamítl. Na základě všech skutečností uvedených výše dává stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu ke zvážení, aby v dané věci rozhodoval jiný senát, než který v obdobné věci již rozhodl (rozsudek č. j. 5 Afs 45/2011 - 94 ze dne 19. 4. 2012), resp. zda zde nejsou dány podmínky pro to, aby o věci rozhodl rozšířený senát z důvodu, že dle stěžovatele jsou zde dva různé rozsudky vydané Nejvyšším správním soudem s odlišným právním názorem na daňový dopad nerealizovaných kurzových rozdílů.

Vzhledem k uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek v celém rozsahu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení Městskému soudu v Praze.

II. Vyjádření žalobce

Žalobce se ve svém obsáhlém vyjádření zcela ztotožnil se závěry městského soudu; konstatuje, že stěžovatel nikoliv úplně správně poukazuje na to, že „Účetní úprava v § 3

odst. 1 zákona o účetnictví, tak daňová úprava v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, stanovuje požadavek respektovat při účtování a zjištění základu daně princip věcné a časové souvislosti (akruální princip), není možné při aplikaci tohoto principu postupovat jinak (podle jiných hledisek) v účetnictví a jinak pro daňové účely." Ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví stanoví přesně, že „účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí". Tento princip je často nazýván odbornou veřejností jako akruální princip. Naproti tomu zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 1 stanoví, že „základ daně je 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" Jazykovým rozborem obou ustanovení není nutno dojít ke shodnému závěru, jako učinil stěžovatel, a sice že není možné při aplikaci „tohoto" principu postupovat jinak v účetnictví a jinak v daních. Dle názoru žalobce sledují obě ustanovení jiný záměr. Skutečnost ocenění cizoměnového závazku k rozvahovému dni a zachycení takového ocenění na výsledkovém účtu, nijak nepopírá princip zdanění příjmů až v časovém období, ve kterém věcně dojde ke skutečnému navýšení majetku poplatníka, takovému, které bude v jeho právní sféře, které se reálně projeví a které bude skutečně využitelné. Srovnání nerealizovaných kursových rozdílů s časovým rozlišením je však zavádějící a jednoznačně nepřiléhavé. Stěžovatel tímto srovnáním navozuje dojem, že kursové zisky se v průběhu trvání cizoměnového závazku pohledávky kumulují a jejich jednorázové zaúčtování do výnosů (nákladů) k okamžiku skončení závazkového vztahu, na jehož základě se generují, by výrazně narušilo věcnou a časovou souvislost jak v účetnictví, tak i v daních. Stěžovatel směšuje dvě zcela různé účetní metody, a to způsob časového rozlišení nákladů a výnosů a způsob ocenění majetku a závazků. Přecenění závazků v cizí měně k rozvahovému dni a následné promítnutí nerealizovaných kursových rozdílů do účetních knih je pochopitelně zpřesněním účetního obrazu vývoje podniku k danému rozvahovému dni, ovšem pouze a jenom k tomuto dni. Vývoj měnového kursu není možné predestinovat ani co do směru ani co do velikosti, a tudíž je užitná hodnota této informace v účetním výsledku podniku přinejmenším diskutabilní, a to dokonce i pro potřeby uživatelů účetních výkazů, natož pak její použitelnost pro přesné stanovení skutečných příjmů či ztrát z nich v budoucnu plynoucích.

Na rozdíl od časového rozlišení nákladů a výnosů nebo odpisování, kdy jsou postupně do nákladů či výnosů promítány poplatníkem již realizované položky, jejichž výše je dopředu známá, v případě nerealizovaných kursových rozdílů k žádné realizaci nedošlo a nelze očekávat, že vývoj kursu bude nadále pokračovat tím směrem, který byl zaznamenán k rozhodnému dni – k 31. 12. daného roku. Zcela zkreslující je tedy tvrzení stěžovatele o tom, že „jednorázovým zahrnutím kursových rozdílů (zisků či ztrát) do základu daně až v roce skutečného finančního nebo nefinančního vypořádání by tedy představovalo výrazné narušení principu věcné a časové souvislosti (...)". Toto tvrzení je totiž založeno na předpokladu kontinuálního vývoje kursu jedním směrem. Taková ovšem ekonomická realita není, neboť kurz je tržním fenoménem, který je pohyblivý, a proto nepředpověditelný.

Ztráta nebo zisk vyplývající ze změny měnového kursu vzniká vždy teprve k datu konkrétní splátky úvěru, tj. věcná a časová souvislost nákladů, resp. výnosů je naopak výsledkovým účtováním nerealizovaných kursových rozdílů narušována, protože dochází

k zachycení hypotetického výnosu či nákladu, který s daným zdaňovacím obdobím vůbec nesouvisí, protože to, zda v budoucnu skutečně vznikne, je závislé na aktuálním stavu kursu k datu realizace účetního případu. Tento však nesouvisí a není nijak závislý na pohybu kursu v minulosti. To znamená, že stát předsunuje v čase zdanění nejistého výnosu, který může nastat v budoucnu pouze teoreticky (pokud kurs bude dále klesat nebo alespoň zůstane stabilní) a který tudíž nemá s daným zdaňovacím obdobím nic společného.

Žalobce rovněž poukazuje na nezákonnost rozhodnutí stěžovatele i z toho důvodu, že kursové zisky žalobce nenaplňují definici předmětu daně z příjmů právnických osob danou zákonem o daních z příjmů. Příklad uváděný stěžovatelem na str. 3 (a opakovaný na str. 7 kasační stížnosti) dle názoru žalobce neobstojí. Vychází totiž z předpokladu ekonomicky iracionálního chování: přijetí úvěru a následné uložení obdržených finančních prostředků na devizový účet. V podnikatelském prostředí ovšem není standardní vzít si úvěr, ničeho z něj nerealizovat a pouze uložit obdržené peněžní prostředky na devizový účet. Úvěr naopak slouží k financování určité investice, jako tomu bylo v případě žalobce (výstavba hotelu), kdy se negativní efekt zdanění nerealizovaných kursových zisků, tj. nulového ekonomického prospěchu, zásadně projevil. Stěžovatel neuvedl, že v těchto praktičtějších příkladech, kdy dochází k investování půjčených finančních prostředků (navíc často se jedná o tzv. vázané úvěry), dochází k situaci, kdy na straně pasiv je přijatý úvěr v cizí měně, avšak na straně aktiv jsou stálá či oběžná aktiva v podobě nemovitostí, strojů, zásob, apod., a že na rozdíl od úvěru je strana aktiv oceněna na českou měnu v okamžiku pořízení, a toto ocenění (tento přepočet) je již neměnný a tudíž trvalý. Výsledkem je tedy naopak situace, kdy nedojde ke kompenzaci kursových zisků se ztrátami, neboť o žádných kursových ztrátách není účtováno, tak jako tomu bylo v případě žalobce.

Poukazuje-li stěžovatel na to, že vyjímání nerealizovaných kursových rozdílů ze základu daně by představovalo pro poplatníky nutnost další mimoúčetní evidence, je rovněž nepřípadný. Stejně jako před rokem 2002, kdy se nerealizované a realizované kursové rozdíly účtovaly rozdílnou metodikou (rozvahově), je totiž možné takto účetně a bez větších nesnází oddělovat tyto dvě kategorie i nyní (např. vést zvlášť účetní analytiku pro realizované a zvlášť pro nerealizované kursové rozdíly).

Žalobce považuje za nedůvodnou námitku stěžovatele stran absence zákonné opory pro zdanění nerealizovaných kursových zisků, když s odkazem na ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů dospívá k závěru, že účetní výnos se stává automaticky příjmem pro účely zákona o daních z příjmů; stěžovatel poukazuje na důvodovou zprávu k zákonu, která ve vztahu k ustanovení § 18 uvádí: „Široké vymezení předmětu daně z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem a kapitálem je opět výrazem universálnosti daně.“ V tomto ohledu důvodová zpráva navazuje na text uvedený k ustanovení § 17 vymezujícím poplatníky daně, ke kterému zákonodárce uvedl: „Daň z příjmů právnických osob je koncipována jako universální daň, proto je možno vymezit poplatníky obecně, nikoliv výčtem jako v předcházejících právních úpravách. Poplatníky jsou veškeré právnické osoby. Právnické osoby se sídlem v České a Slovenské Federativní Republice podléhají neomezené daňové povinnosti, tedy jejich daňová povinnost se vztahuje na příjmy z tuzemských i zahraničních zdrojů.“ Zákonodárce tímto sdělením ovšem

nevyjádřil nic jiného než to, že daň z příjmů právnických osob je všeobjímající z hlediska subjektů podléhajících zdanění a jejich příjmů.

Žalobce nepopírá, že mezi účetním a daňovým systémem existuje velmi silná vazba, formálně stvrzená ustanovením § 23 odst. 2 písm. a) a odst. 10 cit. zákona. Z této vazby nicméně nelze bez příslušné zákonné opory dovozovat, že zákon o daních z příjmů přebírá pojmy převzaté z účetní terminologie, a už vůbec ne, že účetní výnos je bez dalšího příjmem pro účely zákona o daních z příjmů. Toto pojetí ZDP v konečném důsledku vede k tomu, že by byl základ daně primárně stanoven účetními předpisy, přičemž nelze odhlédnout od skutečnosti, že vlastní účetní metody určující účet, na který má být určitá položka zaúčtována, jsou upraveny pouze podzákonnými normami (prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb., a na ni navazující České účetní standardy), nikoliv v zákoně o účetnictví.

Žalobce dále poukazuje na to, že pokud by platily závěry uváděné stěžovatelem univerzálně, musely by do základu daně automaticky vstupovat všechny položky účtované na nákladové účty. Nicméně, stejně jako náklady generované účetnictvím musí pro jejich zahrnutí do základu daně projít testem stanoveným v ustanoveních § 24 a 25 ZDP, tak i výnosy musí primárně splnit podmínky ustanovení § 18 odst. 1 ZDP proto, aby byly součástí základu daně.

Dle žalobce není ani případná argumentace zákonem č. 438/2003 Sb., na něž se odvolává stěžovatel, neboť přechodné ustanovení k zákonu č. 438/2003 Sb. samo o sobě ke zdanění nerealizovaných kursových zisků nepostačuje, neboť se neopírá o relevantní změnu zákona, nýbrž o změnu účetní metodiky, která se ovšem do ZDP nijak nepromítla. Na rozdíl od účetních předpisů totiž ZDP definuje, co je příjmem, přičemž tento je odvozen od činnosti a hospodaření s majetkem, nikoliv odvozen od toho, co je zachyceno jako výnos dle účetní metodiky, regulované veskrze podzákonnými normami. Na to, aby zákon o daních z příjmů splňoval svůj účel, musí mít precizně definované minimálně tři oblasti: poplatníka daně, předmět daně a sazbu daně. Dle názoru žalobce je předmět daně vymezen dostatečně konkrétně. Naopak tvrzení stěžovatele, že by snad jeden z hlavních atributů, jakým je právě předmět daně, tak zásadního zákona pro státní (rozpočtový) příjem, jakým je zákon o daních z příjmů, nebyl definován autonomně a pouze přebíral terminologii a postupy v účetnictví, se zdá být nevěrohodné. Žalobce konstatuje, že pokud¨stěžovatel rozporuje závěr městského soudu o nutnosti finančního toku pro to, aby vznikl reálný kursový příjem (zisk), jedná se o neporozumění sdělení a dezinterpretaci závěru soudu. Městský soud argumentačně hojně čerpal z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, který výslovně zdůrazňuje, že „nikterak nezpochybňuje obecně principy účtování a zdaňování u daně z příjmů právnických osob založené nikoli na skutečném fyzickém obdržení příjmu, tak jak je tomu u daně z příjmů fyzických osob, které vedou daňovou evidenci (viz k tomu výše zmiňovaný případ účtování tržeb, který použil městský soud).“

Žalobce poukazuje na to, že stěžovatel pak zcela přehlíží skutkový stav daného případu, jakož i ekonomickou realitu, když tvrdí, že: „takto zjištěný výsledek hospodaření měří spolehlivě finanční výkonnost podniku, protože například v tomto případě by zaúčtování celého kurzového zisku do výnosů až ve chvíli uhrazení závazku - tedy

v jednom účetním období, neodpovídalo ekonomické realitě, kdy kurzový zisk vznikal postupně.“ Žalobcem přijaté úvěry jsou splatné v pravidelných měsíčních splátkách. Současně se změnou výše původního závazku pak dochází při každé splátce i ke vzniku kursového zisku / ztráty. Nedochází tedy k tomu, že by byl celý kursový rozdíl zaúčtován najednou

Žalobce poznamenává, že srovnání případu žalobce s kursovými rozdíly vznikajícími přeceněním peněžních prostředků na devizovém účtu, jakož i s kursovými rozdíly vzniklými přeceněním závazků či pohledávek v souvislosti s poskytnutím či přijetím plnění v cizí měně, není zcela přiléhavé. Ve stěžovatelem uváděných případech se totiž jedná o krátkodobé pohledávky či závazky, u kterých zpravidla dochází bezprostředně po jejich přecenění k rozvahovému dni k realizaci. Právě blízká časová souvislost mezi vykázáním nerealizovaného kursového rozdílu k rozvahovému dni a datem realizace odlišuje tyto příklady od případu žalobce, který přijal dlouhodobé úvěry. Tato skutková diference (časová blízkost) pak do jisté míry zpochybňuje fiktivnost vzniklého příjmu. Na rozdíl od případu žalobce totiž nelze předpokládat, že by u těchto krátkodobých položek došlo k tak výraznému výkyvu kursu, že by se nerealizované kursové rozdíly výrazně lišily od skutečnosti.

Pokud stěžovatel poukazuje na to, že se v odvolání vypořádal se všemi námitkami žalobce, které směřovaly výhradně k metodě účtování kursových rozdílů, je pravdou, že žalobce v odvolacím řízení primárně brojil proti nové metodice účtování nerealizovaných kursových rozdílů a způsobu její změny, nicméně v něm poukázal i na skutečnost, že se nejedná o příjem, který by podléhal dani. Nadto z rozhodnutí NSS ze dne 26. 08. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, které bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS č. 1/2009, vyplývá, že žalobce je oprávněn uplatnit v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, bez ohledu na skutečnost, že některé z nich neuplatnil v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. účastníku pro formulaci žalobních bodů předepisuje určité náležitosti, nestanoví mu však žádná omezení, stejně tak nelze omezení rozsahu přezkumné činnosti soudu ohledně některých žalobních bodů dovodit z ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., a to ani při použití restriktivního výkladu.

Žalobce závěrem považuje návrh stěžovatele, aby ve sporu rozhodoval jiný senát za nepřípustný, neboť stěžovatel ve své podstatě navrhuje soudu, aby ignoroval právo na zákonného soudce pouze proto, že senát, kterému byla věc nyní předložena, zastává jiný právní názor než stěžovatel. Dle žalobce to však není NSS, kdo způsobil právní nejistotu, na kterou se stěžovatel odvolává, nýbrž nedůsledná legislativní činnost ministerstva financí, které provedlo změnu metodiky účtování nerealizovaných kursových rozdílů, aniž by se vypořádalo s jejím dopadem v daňové oblasti. Totéž dle názoru žalobce platí i ve vztahu k návrhu na předložení rozhodnutí rozšířenému senátu z důvodu odlišnosti právního názoru vyjádřeného v rozhodnutí NSS ze dne 22. 03. 2012, spis. zn. 5 Afs 34/2011. Žalobce se totiž domnívá, že podmínky pro takový postup dle ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s. nejsou naplněny.

Na základě výše uvedeného se žalobce domnívá, že městský soud posoudil souzenou věc po právní stránce správně, a proto Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje,

aby kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 5. 2012, č. j. 9 Ca 167/2009 – 69, pro nedůvodnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předně považuje za nutné konstatovat, že skutkově i právně shodnou věcí obou účastníků (za jiné zdaňovací období) se již zabýval ve svém rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94. Právní závěry v tomto rozhodnutí vyslovené beze zbytku převzal ve svém odůvodnění městský soud v napadeném rozhodnutí. Stěžovatel, byť tak výslovně s odkazem na příslušné ustanovení zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) nečiní, uplatňuje v kasační stížnosti důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s, konkr. nesouhlasí s právním posouzením daňových dopadů účtování nerealizovaných kurzových rozdílů, tedy zcela stejné právní otázky, která byla předmětem výše citovaného rozsudku zdejšího soudu.

Nejvyšší správní soud se a priori musel vypořádat s procesními návrhy stěžovatele, které v kasační stížnosti uplatnil:

1) požadavek na předložení věci rozšířenému senátu
2) požadavek na přidělení věci jinému senátu

ad1)

Podle ust. § 17 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní „Dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Při postoupení svůj odlišný právní názor zdůvodní.“

Otázkou posouzení nerealizovaných kurzových rozdílů z hlediska předmětu daně, resp. zákonnosti jejich zdanění, se Nejvyšší správní soud vyslovil pouze ve svém rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, který byl publikován ve Sb. NSS pod č. 2626/2012 a z jehož právních závěrů městský soud vycházel. Předmětem sporu ve věci, o které bylo rozhodnuto rozsudkem ze dne 22. 3. 2012, č. j. 5 Afs 34/2011 - 117, na který stěžovatel upozorňuje a z něhož činí závěry, které zde soud nevyslovil, byla správnost způsobu ocenění závazku; v uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, které stěžovatel uplatnil, otázkou, zda nerealizované kurzové rozdíly podléhají zdanění, resp. zda je lze považovat za příjem ke zdanění, nezabýval a žádný právní názor stran této otázky nevyslovil.

Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku vyslovil následující právní názor: „ *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.“*

Vzhledem k tomu, že zde neexistuje rozporná judikatura zdejšího soudu a vzhledem k tomu, že senát ve věci nyní rozhodující se od právního názoru vysloveném v rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 4. 2011, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94 odchýlit nehodlá, není dán relevantní důvod pro postoupení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

ad 2)

Nejvyšší správní soud považuje za nutné upozornit, že požadavek stěžovatele, aby ve věci rozhodl jiný senát hraničí s ústavností, neboť zcela ignoruje právo na zákonného soudce zakotvené v čl. 38 Listiny základních práv a svobod. Právo na zákonného soudce je nutno interpretovat jako součást soudcovské nezávislosti, soudce má být trvale ustanovený, neodvolatelný a bez svého souhlasu nepřeložitelný. Princip zákonného soudce představuje v demokratickém právním státu jednu z garancí nezávislého a nestranného soudního rozhodování. Dodržení obecných zákonných podmínek pak brání eventuálnímu určování příslušnosti soudu (jakož i přidělení věci konkrétnímu soudci) s cílem ovlivnění výsledku rozhodování. Zákonným soudcem může být jen ten, kdo je v souladu se zákonem, tj. podle právních předpisů, včetně norem interní povahy, řádně ustanoven jako soudce u příslušného soudu k projednávání konkrétní záležitosti. Kromě procesních pravidel určování příslušnosti soudů je součástí základního práva na zákonného soudce i princip přidělování soudní agendy, určení obsazení soudů a složení senátů na základě pravidel obsažených v rozvrhu práce soudů. Rozvrh práce je vydáván na období každého kalendářního roku předsedou soudu po projednání se soudcovskou radou, je veřejně přístupný (viz www.nssoud.cz), čímž je splněna podmínka dodržování tohoto principu soudní jurisdikce ze strany veřejnosti a také požadavek předvídatelnosti a transparentnosti obsazení soud, včetně zastupování a pravidel přidělování věcí pro účastníky řízení Ústavní soud ve svém rozhodnutí sp. zn. IV ÚS 307/03, ze dne 27. 5. 2004, mimo jiné konstatoval: *„Ústavní imperativ, dle něhož nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci, je ochranou především proti libovolnému či účelovému obsazení jednajícího soudu ad hoc. Základní právo*

na zákonného soudce (tj. příslušnost soudu a soudce) není vyčerpáno jen zákonným vymezením věcné, funkční a místní příslušnosti soudu, ani pouhým zákonným vymezením obsazení soudu. Součástí základního práva na zákonného soudce je i zásada přidělování soudní agendy a určení složení senátů na základě pravidel, obsažených v rozvrhu práce soudů. Pokud příslušný senát, stanovený rozvrhem práce soudu, projedná a rozhodne věc v jiném, než určeném složení, může se tak stát pouze tehdy, jestliže je absence rozvrhem práce soudu určených soudců důvodná. Za takovou je třeba považovat zejména vyloučení soudce z důvodu podjatosti a jeho odůvodněnou nepřítomnost (v důsledku nemoci, dovolené, pracovní cesty apod.). Zastoupení soudců se stejně jako složení senátů musí řídit předem stanovenými pravidly, určenými rozvrhem práce." Obdobně v rozhodnutí ze dne 18. 10. 2001, sp. zn. III. ÚS 29/01, Ústavní soud konstatoval: „*Základní právo na zákonného soudce (tj. příslušnost soudu a soudce) není vyčerpáno jen zákonným vymezením věcné, funkční a místní příslušnosti soudu, ani pouhým zákonným vymezením obsazení soudu. Ústavní soud v řadě svých rozhodnutí (sp. zn. III. ÚS 232/95, sp. zn. III. ÚS 230/96, sp. zn. III. ÚS 200/98 či III. ÚS 293/98 a další) dospěl k závěru, že součástí základního práva na zákonného soudce je i zásada přidělování soudní agendy a určení složení senátů na základě pravidel, obsažených v rozvrhu práce soudů. Mezi požadavky, jež vyplývají pro rozvrh práce z čl. 38 odst. 1 Listiny, patří dále předvídatelnost a transparentnost obsazení soudu, včetně zastupování, ve vztahu k účastníkům řízení.*"

V daném případě byla věc stěžovatele přidělena senátu, resp. soudci v souladu s platným rozvrhem práce, přitom nenastaly žádné důvody, pro které by věc měla být rozhodnuta v jiném než v určeném složení senátu.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že v předmětné věci, o které se vede kasační řízení, neexistují procesní překážky, které by bránily projednání a rozhodnutí věci senátu, jemuž byla věc přidělena, proto přistoupil k posouzení kasačních námitek stěžovatele.

Žalobce podal dne 30. 6. 2008 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, v němž vykázal daň ve výši 18 414 960 Kč, vzhledem k tomu, že údaj na ř. 162 daňového přiznání nebyl dle názoru žalobce uveden správně a do základu daně z příjmů byly zahrnuty nesprávně nerealizované kurzové rozdíly, podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl; při posouzení věci vycházel přitom z ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jakož i z ust. § 4 odst. 8 zákona o účetnictví, které zavazují daňový subjekt účtovat podle zákona o účetnictví a dodržovat účetní metody, zejména způsoby oceňování majetku; poukázal na ust. § 24 odst. 1, odst. 6 a na § 4 odst. 12 zákona o účetnictví, které stanoví, k jakému okamžiku jsou účetní jednotky povinny oceňovat majetek a závazky (okamžik ocenění), uvedl přitom, že účetní jednotky jsou povinny majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítat na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným ČNB v okamžiku ocenění a současně použít i cizí měnu. Poukázal rovněž na ust. § 60 vyhl. č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, v němž je stanoveno, že kurzové rozdíly vznikající při ocenění majetku a závazků, uvedených v § 4 odst. 12 zákona o účetnictví, se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů. Žalovaný dospěl k závěru, že účtování nerealizovaných kurzových rozdílů, tak jak žalobce původně provedl, je v souladu s účetními metodami, neboť výsledkové účtování neodporuje zásadě věrného obrazu účetnictví, jestliže je a bylo učiněno v souladu s účetními metodami; bylo v této souvislosti poukázáno i na zprávu auditora k ověření účetní závěrky za rok 2007 v níž se

uvádí, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, závazků, vlastního kapitálu a finanční situace společnosti v souladu s českými účetními předpisy K námitce žalobce, že nerealizované kurzové rozdíly nelze podrobit dani z příjmů, žalovaný konstatoval, že v zákoně o daních z příjmů není opora pro vyjmutí kurzových rozdílů vznikajících při ocenění závazků ke konci rozvahového dne zaúčtovaných na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů ze základu daně. (Nejvyšší správní soud podotýká, že není tedy pravdivé tvrzení stěžovatele, že žalobce v odvolání námitku zákonnosti zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů z důvodu, že se o příjem nejedná, nevznesl, konečně žalovaný se s ní výše uvedeným způsobem vypořádal).

Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2009, č. j. 4209/09-1200-105150, podal žalobce žalobu, které městský soud vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění svého rozhodnutí převzal městský soud závěry učiněné ve skutkově i právně shodné věci týchž účastníků v rozsudku Nejvyššího správného soudu č. j. 5 Afs 45/2011 - 94 ze dne 19. 4. 2012.

V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud především předeslal, že nikoli samotná metoda účtování, ale teprve až stanovení daňové povinnosti je způsobilé zasáhnout účastníka řízení (daňový subjekt) v jeho majetkové sféře, resp. na jeho subjektivních právech. Pro závěr o tom, zda určitý účetní případ (plnění) podléhá dani, resp. zda jej lze považovat za příjem, který je předmětem daně dle příslušného daňového zákona, a který z materiálního a ekonomického hlediska za příjem považovat lze, není a nemůže být zásadně určující to, na jaký účet je daný účetní případ účtován; samotná skutečnost, že je účtován na účet výnosů, z něj ještě *sensu stricto* zdanitelný příjem nečiní. V citovaném rozsudku vyslovil Nejvyšší správní soud tyto zásadní pro posouzení věci rozhodné právní závěry:

I. Daně lze stanovit pouze na základě zákona, což se děje v rámci legislativního procesu, na základě zákonem stanoveného postupu. Pouze při dodržení zákonných podmínek lze mít za legitimní určení předmětu zdanění. Je proto zcela nepřípustné, aby předmět zdanění, tedy to, co má být zdaněno a odňato z majetkové sféry jednotlivce, bylo stanoveno jakýmkoli jiným způsobem, nadto nikoli v rámci moci zákonodárné, ale v rámci moci výkonné (tj. na základě prováděcí vyhlášky, resp. „Postupů účtování“, které jsou vydávány správním orgánem, zde ministerstvem financí). V takovém případě dochází k porušení ústavního principu dělby moci.

II. Pokud zákonodárce v zákoně nestanoví výslovně, co dani podléhá, resp. co je od daně osvobozeno, nebo např. které výdaje jsou daňově uznatelné, a které nikoli, nelze určité plnění zdanit nebo naopak od daně osvobodit nebo výdaj pro účely stanovení základu daně uznat či vyloučit pomocí jiných nástrojů, a to zde konkr. prostřednictvím mocí výkonnou stanovených účetních postupů (např. použití výsledkové nebo rozvahové metody účtování), které by bylo lze kdykoli měnit. Samotná skutečnost, že v důsledku účetních postupů se určitý „příjem“ zaúčtuje, tedy vejde do hospodářského výsledku, neznamená, že se jedná vždy také o příjem podléhající zdanění. Pro to, aby příjem (výnos) podléhal zdanění, musí existovat legitimní zákonný rámec.

III. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost“ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. Odlišné cíle daňového systému a účetního výkaznictví vyžadují, aby jednotlivá pravidla nebyla přespříliš ovlivněna požadavky druhého ze systémů. Pro závěr o tom, zda určitý účetní případ (plnění) podléhá dani, resp. zda jej lze považovat za příjem, který je předmětem daně dle příslušného daňového zákona a který z materiálního a ekonomického hlediska za příjem považovat lze, není a nemůže být zásadně určující to, na jaký účet je daný účetní případ účtován; samotná skutečnost, že je účtován na účet výnosů z něj ještě *sensu stricto* zdanitelný příjem nečiní. Vycházeje z této premisy je otázka způsobu účtování nepodstatná.

IV. Podle ust. § 18 odst. 1 zákona 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, např. 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.

V. 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).

VI. 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).

V odůvodnění rozsudku výše uvedeného, na který lze bez dalšího odkázat i ve věci nyní projednávané, neboť odpovídá na zásadní kasační námitky stěžovatele, Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval:

„….Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí (str. 6) uvádí, že v zákoně o daních z příjmů není opora pro vyjmutí kurzových rozdílů vznikajících při ocenění závazků ke konci rozvahového dne zaúčtovaných na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů ze základu daně z příjmů. Zákonná opora v zákoně o daních z příjmů však

není na druhou stranu ani pro jejich zdanění. Při respektování ust. čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR lze na poli práva veřejného činit pouze to, co zákon stanoví, nikoli to, co nestanoví.

V případě pouhého ocenění závazku (pohledávek) v cizí měně ke konci roku (k rozvahovému dni) stanoveným přepočtem kurzu ČNB nedochází k žádnému nakládání s majetkem, k žádnému toku finančních prostředků, ať již v české nebo cizí měně. Změna kurzu sama o sobě neznamená, že by stěžovatel dosáhl v předmětném zdaňovacím období příjmu v podobě úspory, tj. že by vynaložil menší množství korun na splacení závazku. Z ekonomického i právního hlediska nemá zdaňování kurzových rozdílů před okamžikem jejich vlastní realizace žádné opodstatnění, jedná se pouze o „příjem" fiktivní. Nerealizované kurzové rozdíly vyjadřují tedy 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).

V souladu s účetními předpisy se de facto vyjadřuje pouze aktuální „tržní" hodnota daného subjektu, jeho finanční situace v daný okamžik; nejedná se tudíž o nic jiného než o vyjádření hodnoty závazku, který trvá v určité měně k určitému datu. Svou podstatou se tedy jedná spíše o určité vyjádření hodnoty majetku, nikoli však o reálný příjem nebo výnos, k jehož dosažení by daňový subjekt jakkoli přispěl vlastní činností, resp. nakládáním s majetkem (§ 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Zdrojem zdanění je tak u poplatníka fakticky jeho vlastní majetek, což se s koncepcí daně z příjmů neslučuje. Přírůstek (úbytek) hodnoty majetku je přitom zcela odvislý od skutečností na vůli daňového subjektu nezávislých a v čase proměnlivých, konkr. na aktuálním kurzu měny, resp. na politice státu. Přepočtem měny přitom dochází pouze k vyčíslení aktuální hodnoty stávajícího majetku (která může být následující den zcela jiná), nikoli však k jeho faktickému zvýšení.

O nakládání s majetkem se tak jedná vždy v případě úhrady (splátek) úvěru, tj. při faktickém transferu finančních prostředků, tj. části majetku daňového subjektu; v tomto okamžiku, vzniká-li zde v důsledku změny kurzu kurzový rozdíl, představuje tento výnos nebo ztrátu, neboť již v tomto okamžiku se hodnota závazku (tj. částka, kterou je povinen daňový subjekt zaplatit) snižuje nebo zvyšuje (zbývá zaplatit méně či naopak více). Tyto realizované kurzové rozdíly potom představují výnos (ztrátu), který zcela legitimně lze podřadit pod ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podle ust. § 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 odst. 2 cit ustanovení se při stanovení základu daně vychází z výsledku hospodaření; v dalších odstavcích zákon stanoví další úpravy hospodářského výsledku pro účely stanovení základu daně; přitom kurzové rozdíly, ať již realizované nebo nerealizované na žádném místě zákon nezmiňuje a tuto kategorii v souvislosti s úpravami základu daně neupravuje; potom tedy nezbývá, než tuto položku podrobit testu ust. § 18 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136 (přís t. na www.nssoud.cz), stran definice příjmu mimo jiné uvedl: „Pojem příjem je svým původem ekonomickým pojmem. Jak k tomu poznamenává odborná literatura (viz např. Tipke/Lang: Steuerrecht, 18. vyd., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, str. 227 a násl.), výklad objektu daně z příjmů, kterým je suma příjmů, se rozvíjel především za pomoci teorie zdrojů (Quellentheorie), teorie přístupu k čistému majetku (Reinvermögengszugangstheorie, net accretion theory) a teorie tržních příjmů (Markteinkommenstheorie). První z těchto teorií odvozuje pojem příjmu od toho, zda se jedná o stále plynoucí zdroje příjmů, tzn. definuje příjem jako celek věcných hodnot, které v určité časové periodě dostává jedinec jako výnosy z trvalých zdrojů k dispozici pro své životní potřeby a pro potřeby osob blízkých. Druhá zmiňovaná teorie vnímá příjem jako přístup k čistému majetku v hospodářství během určité periody. Konečně třetí teorie rozumí pod příjmy celek takových příjmů, získaných výdělečnou činností s vyhlídkou zisku.“ Dále se ve zmiňovaném rozsudku konstatuje: „Na základě výše uvedeného - a ve shodě s citovanými teoriemi - tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“ Od uvedených závěrů nemá senát nyní ve věci rozhodující důvodu se odchýlit, přitom skutečnost, že ve výše uvedené věci byl posuzován příjem ve vztahu k fyzické osobě, je zcela nerozhodná, neboť závěr o požadavku reálnosti příjmu, nikoli o pouhou jeho „zdánlivost“ či „virtuálnost“, je beze zbytku platný i pro případ, kdy poplatníkem daně z příjmů je osoba právnická. K okamžiku vzniku zdanitelného příjmu viz např. též rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2012, č. j. 2 Afs 58/2011 - 67, přís t. www.nssoud.cz).

V kontextu se závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku výše, lze uzavřít, že k obohacení – a tedy i k reálnému příjmu stěžovatele – dochází tehdy, když stěžovatel (u)hradí poskytnutý úvěr, kdy dojde k reálnému navýšení jeho majetku, resp. bude fakticky platit za úvěr v důsledku změny kurzu méně, resp. výše jeho závazku se sníží (viz výše).

Z ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů se podává, že při stanovení základu daně se vychází z hospodářského výsledku, nikoli že základem daně je hospodářský výsledek. Nelze proto určitý „příjem“ zdanit jen z důvodu, že je v hospodářském výsledku zaúčtován, aniž by se však svou podstatou z hlediska materiálního a ekonomického o příjem v zákoně o daních z příjmů vymezený, jednalo. Vycházel-li žalovaný a poté i městský soud toliko z aspektů účetních, postupovali zjevně nesprávně.

Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, mimo jiné konstatoval: „Je totiž věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce.“ Nepovažoval-li zákonodárce (ale ani sám správce daně) „nerealizovaný“ kurzový rozdíl z materiálního hlediska za příjem ve smyslu ust. § 18 zákona o daních z příjmů (neboť tak výslovně neuvedl), přitom citované ustanovení se od účinnosti zákona, tj. od roku 1993 obsahově nezměnilo, nelze pouhou změnou metody účtování v následujících obdobích dospět k závěru, že se o příjem z materiálního hlediska jedná.

V této souvislosti pouze obiter dictum Nejvyšší správní soud podotýká, že jakkoli v Přechodných ustanoveních k zákonu č. 438/2003 Sb., kterým byl v souvislosti se změnou zákona o účetnictví novelizován zákon o daních z příjmů k 1. 1. 2004, pod bodem 33 se stanoví pravidla pro dodanění nerealizovaných kurzových rozdílů, a to v následujících třech zdaňovacích obdobích, nelze považovat takový odkaz za legitimní stanovení předmětu daně v § 18 zákona o daních z příjmů, nadto zákon o daních z příjmů termín nerealizovaný kurzový rozdíl ani nezná, a tuto kategorii neupravuje. Nadto žalovaný svoji argumentaci o uvedené ustanovení ani neopíral.

V souladu s čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR je povinností státních orgánů při rozhodování o právní pozici jednotlivce postupovat v souladu s požadavky kladenými na právní stát. K nim patří požadavek, podle něhož stát může vyžadovat od fyzických a právnických osob chování, jehož pravidla jsou řádným legislativním postupem a předvídatelným způsobem předem stanovena. Jiný postup, nejsou-li k tomu zvlášť závažné důvody, znamená porušení principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo, jak to vyplývá z čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR. Výše zmiňovaný princip právní jistoty a ochrany důvěry v právo podle čl. 1 odst. 1 Ústavy nelze samozřejmě vztahovat na očekávání účastníků, že v průběhu času nedojde ke snížení či zvýšení jejich daňových povinností, resp. že příjmy doposud osvobozené od daně nemohou být kdykoli později zdaněny nebo naopak. Stejně tak, poskytuje-li stát určitou daňovou výhodu (beneficium ze strany zákonodárce), aniž by s ním současně bylo spojeno naplňování určitého základního práva nebo svobody, nelze spoléhat na to, že do budoucna nedojde k přehodnocení pravidel pro zdanění. Vždy se tak však musí stát způsobem zákonem stanoveným a předvídaným. Lze v této souvislosti odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. I. ÚS 9/08, v němž soud mimo jiné konstatoval: „Ukládá-li zákonodárce plátcům daně a účetním jednotkám povinnost dodržovat pravidla, která si zvolili pro stanovené účetní a zdaňovací období na jeho počátku, musí sám v podmínkách právního státu tato pravidla pro takové období rovněž respektovat a neměnit je bez závažných důvodů k tíži plátce daně, který během tohoto účetního a zdaňovacího období jedná s důvěrou v právo. Stejně tak nemůže odlišné hodnocení právních skutečností rozhodných pro výpočet daně a daňového zatížení založit pouze na tom, v jaké účetní soustavě vede daňový poplatník své účetnictví.“ Stejný požadavek transparentnosti a předvídatelnosti platí tím spíše u vymezení předmětu zdanění. Koncepce daňové politiky je věcí státu, který určuje, jaké bude daňové zatížení poplatníka konkrétní daně a jak upraví jeho povinnosti v souvislosti s ověřením správného vyměření daně (viz nespočetné novelizace zákona o daních z příjmů od roku 1993) I při tomto možném rozsahu zákonodárného uvážení je však povinností zákonodárce respektovat pravidla vyplývající z obsahu principu právního státu stejně jako ze souvisejících ústavně zaručených základních práv a svobod v dané oblasti, tj. zejména z čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 26 Listiny. Stejně tak nutno zdůraznit požadavek dodržení pravidel řádného zákonodárného procesu.

Případný v této souvislosti lze shledat např. též nález Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 629/06, v němž, byť se nejednalo o otázku daňovou, vyslovil soud závěry k požadavku předvídatelnosti práva, přitom konstatoval: „Přehodnocení interpretace ze strany správních úřadů nebo soudů, za nezměněného stavu interpretovaných právních předpisů, jistě není vyloučeno. Představuje však závažný zásah do právní jistoty a intenzitu tohoto zásahu je nutno posuzovat vždy ve světle individuální situace. Legitimita změny správní praxe závisí na otázce, do jaké míry mohl adresát normy rozumně počítat s tím, že se výklad dané normy

změní, a to i za nezměněných právních předpisů. To platí zejména se zřetelem na ustálenost, jednotnost, dlouhodobost a určitost správní praxe, na význam daného výkladu práva pro adresáty právní normy, i s ohledem na změnu právních předpisů s danou správní praxí souvisejících a na eventuální změnu relevantních společenských okolností, které mohou objektivně přispívat k poznání správného výkladu práva (a tedy k poznání práva v materiálním smyslu). V každém případě ovšem platí, že změna dlouhodobé správní praxe nebo soudně-správní judikatury – za nezměněného stavu právních předpisů - může nastat jen ze závažných a principiálních důvodů směřujících k dosažení určité právem chráněné hodnoty. V žádném případě se však nesmí dít svévolně.“

Jak je již výše uvedeno, způsob účtování, v jehož důsledku jsou nerealizované kurzové rozdíly účetně zahrnuty do výnosů, nemůže mít automaticky za následek zdanění „příjmu“, který jím podle zákona o daních z příjmů svou povahou není, a dokonce za něj ani správcem daně od samého počátku účinnosti zákona o daních z příjmů (tj. od roku 1993) považován nebyl.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že 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).“

Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku rovněž poukázal na to, že je nutno *(p)ři posouzení věci vycházet z odlišnosti cílů účetnictví a cílů daní. Cílem účetnictví (účetního výkaznictví) je poskytovat informace pro účely kontroly a řízení, zatímco cílem daňového systému je kromě jiného (např. alokace zdrojů mezi veřejnou a soukromou potřebou, redistribuce důchodů prostřednictvím daní a transferových plateb, stabilizace ekonomiky, atd.) výběr daní. Finanční a daňové účetnictví nemůže být sjednoceno, neboť mají odlišné cíle, podléhají odlišným pravidlům a slouží odlišným účelům. Rámec IASB (International Accounting Standards Board) uvádí, že cílem účetního výkaznictví je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku, které jsou užitečné pro široký okruh uživatelů, jež provádějí ekonomická rozhodnutí. Cílem obecného účetního výkaznictví je tedy poskytnout finanční informace o účetní jednotce, které jsou užitečné stávajícím a potencionálním investorům a ostatním věřitelům o poskytování zdrojů této jednotce, obecné účetní výkaznictví poskytuje informace o finanční pozici, tj. informace o zdrojích jednotky a o nárocích vůči ní. Finanční výkonnost jednotky odráží akruální účetnictví (accrual accounting) – podle něho se dopady operací a jiných událostí a okolností odráží v ekonomických zdrojích a nárocích vůči účetní jednotce v období, kdy k nim dojde, i když k odpovídajícímu peněžnímu toku dojde v jiném období. Konkrétně to znamená, že výnosy a náklady se zaúčtují v jiném období, něž v období, kdy k peněžním tokům dojde. Účetnictví samo o sobe pouze „papírově“ vylepší nebo zhorší finanční situaci, přitom zisky jsou fakticky pouze virtuální. Účetní předpisy však nestanoví, co je či není předmětem daně. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost“ však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. Odlišné cíle daňového systému a účetního výkaznictví vyžadují, aby jednotlivá pravidla nebyla přespříliš ovlivněna požadavky druhého ze systémů.“*

Nad rámec již uvedeného Nejvyšší správní soud považuje za vhodné, krom již výše citovaného z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136,
doplnit právní závěr, který soud v uvedeném rozsudku stran povahy příjmu rovněž zaujal: *„Zákon č. 586/1992 Sb. přímou a přesně vyjádřenou obecnou definici pojmu „příjem“ neobsahuje a omezuje se na popis jednotlivých konkrétních forem příjmů. Z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992) nicméně vyplývá, že „předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. ... Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkova majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.).“ Z dikce citovaného zákona dále vyplývá, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v příslušném zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 1). ...Na základě výše uvedeného - a ve shodě s citovanými teoriemi - tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“*

Rovněž lze poukázat např. na rozsudek zdejšího soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 48/2007 – 61, v němž se uvádí: *„Samotným zvýšením daňového základu o úhradu kupní ceny provedenou formou zápočtu došlo i k porušení § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Za příjem je nutno pokládat skutečné navýšení majetku, nikoliv jen zdánlivé; to se musí v právní sféře subjektu reálně projevit (rozsudek NSS publikovaný pod č. 843/2006 Sb. NSS). V souzené věci však byla situace odlišná. Žalobce nejprve v roce 1993 předmětnou nemovitost prodal za kupní cenu 4 miliony Kč, aniž mu ji stačil kupující před svojí smrtí uhradit. Po skončení dědického řízení byla nemovitost prodána žalobci zpět (v roce 1998) za částku 3 060 800 Kč, přičemž úhrada této částky proběhla formou zápočtu ve stejné výši za pohledávku, která žalobci vznikla neuhrazením kupní ceny při prodeji nemovitosti ze strany zůstavitele. Soud uzavřel, že žalobci byla sice uhrazena formálně část kupní ceny ve výši 3 060 800 Kč zápočtem, avšak ve stejný okamžik tutéž částku použil na koupi téže nemovitosti. Těmito právními úkony nemohlo dojít ke skutečnému navýšení majetku.“*

„Podle názoru Nejvyššího správního soudu může být daňová povinnost zatěžující daňový subjekt proporcionální, a tedy ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby pouze tehdy, je-li odvozena od skutečných „příjmů“, jež přináší daňovému subjektu skutečný přírůstek (výnos, zisk, profit, jiné majetkové navýšení), ať již formou peněžních prostředků, či jejich ekvivalentů a který se musí v reálné právní sféře subjektu také skutečně projevit. Nadto se musí jednat o příjem, který není od daně osvobozen.

Vycházeje z této premisy, jakož i z požadavku, že uložená daň musí být v souladu s uznávanými principy spravedlivého zdanění, jakož i s přihlédnutím ke způsobu, jakým byla daň žalobci vyměřena, je nucen zmínit procesní úpravu stanovení daně za užití pomůcek a poté pak zhodnotit, zda sporný příjem (vzniklý započtením pohledávky na hodnotu převedené nemovitosti) je příjmem podléhajícím zdanění a tedy možným k jeho zahrnutí do základu daně, z něhož byla žalobci daň (byť za užití pomůcek) za příslušné zdaňovací období stanovena.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že se v ohledu druhé kasační námitky zcela ztotožnil s odůvodněním v rozsudku uvedeným, ztotožnil se i s tím, že žalovaný měl posuzovat žalobcovu námitku o (ne)oprávněnosti zahrnutí částky 3 060 800 Kč do žalobcových příjmů a to právě z úhlu dostatečné spolehlivosti výše stanovené daně. Mezi tyto okolnosti nepochybně náleží i to, zda daný účetní případ (ne)představuje reálné navýšení žalobcova majetku, tedy odůvodnění, zda se skutečně jedná o příjem, o navýšení majetku, jež dani podléhá.“

Obdobně i v rozsudku zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2012, č. j. 2 Afs 58/2011 - 67, soud dospěl k závěru o nutnosti reálnosti příjmu (kterou zde naopak ctil sám správce daně), když konstatoval: „*...(j)inak řečeno, v okamžiku uzavření opční smlouvy je budoucí skutečný příjem plynoucí z využití práva opce natolik neurčitý z důvodu nejistoty ohledně rozdílu mezi garantovanou cenou a tržní cenou v době realizace opčního práva i z důvodu nejistoty ohledně toho, zda bude opce využita plně, částečně, či vůbec ne, že není možné tvrdit, že by již uzavřením opční smlouvy vznikl zdanitelný příjem ve smyslu § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Ten vznikne až ve chvíli, kdy je právo opce využito, tedy kdy dojde k odkupu akcií. Až v tu chvíli je jistá výše příjmu i sama jeho existence. Až v tu chvíli tedy dojde k nabytí příjmu podle § 6 odst. 3 ve vazbě na § 6 odst. 1 písm. c) a d) zákona o daních z příjmů. V nyní posuzovaném případě došlo k této materializaci příjmu až v dubnu 2004, kdy stěžovatel využil svého práva opce a předmětné akcie odkoupil.*

Za této situace nelze aplikovat § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť takto získané stěžovatelovy příjmy dosud nebyly zdaněny a bylo namístě zahrnout je do základu daně z příjmů fyzických osob právě za rok 2004.

Lze tak uzavřít, že správce daně postupoval správně, v souladu s logikou zákona o daních z příjmů a judikaturou Nejvyššího správního soudu jej vykládající, když nechal stěžovatele zahrnout do základu daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 příjmy, jimiž stěžovatel zvýšil svůj majetek v dubnu 2004, když využil své právo opce a nakoupil 150 000 akcií společnosti ČEZ, a.s., za cenu garantovanou mu v opční smlouvě uzavřené v roce 2001. Skutečnost, že právě o tyto příjmy měl zvýšit svůj základ daně za rok 2004, musela být stěžovateli zřejmá nejpozději v době, kdy dodatečné daňové přiznání na výzvu správce daně vyplňoval. Následná chyba v termínu použitém v předkládací zprávě správce daně určené žalovanému na tom nemohla nic změnit. Žádná z těchto dvou kasačních námitek tedy není důvodná.“

Odkázat lze konečně i na nedávný nález Ústavního soudu sp. zn. ÚS 9/08 ze dne 12. 7. 2011, byť jde zde o věc skutkově odlišnou, v němž soud mimo jiné konstatoval: „*Ukládá-li zákonodárce plátcům daně a účetním jednotkám povinnost dodržovat pravidla,*

která si zvolili pro stanovené účetní a zdaňovací období na jeho počátku, musí sám v podmínkách právního státu tato pravidla pro takové období rovněž respektovat a neměnit je bez závažných důvodů k tíži plátce daně, který během tohoto účetního a zdaňovacího období jedná s důvěrou v právo. Stejně tak nemůže odlišné hodnocení právních skutečností rozhodných pro výpočet daně a daňového zatížení založit pouze na tom, v jaké účetní soustavě vede daňový poplatník své účetnictví." Dále Ústavní soud uvedl: „*V souladu s čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR je povinností státních orgánů při rozhodování o právní pozici jednotlivce postupovat v souladu s požadavky kladenými na právní stát. K nim patří požadavek, podle něhož stát může vyžadovat od fyzických a právnických osob chování, jehož pravidla jsou stanovena a vyhlášena předem. Jiný postup, nejsou-li k tomu zvlášť závažné důvody, znamená porušení principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo, jak to vyplývá z čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR. V daném případě žádný takový důvod shledán nebyl a v průběhu zákonodárného procesu ani nebyl formulován. Pozměňující návrh, obsahující napadené ustanovení, byl "načten" bez toho, že by byl nějak dále právně relevantně zdůvodněn. Takový postup zákonodárce současně představuje zásah do ochrany vlastnického práva podle čl. 11 odst. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen "Listina"). Současně je takový postup diskriminační, neboť postrádá zdůvodnění rozlišení mezi účetními jednotkami účtujícími v soustavě jednoduchého účetnictví (nemohly ocenit akcie reálnou hodnotou a nemohly tak uplatnit případnou ztrátu pro daňové účely) a účetními jednotkami účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Tím zákonodárce současně porušil požadavek rovnosti obsahu a ochrany vlastnického práva všech vlastníků bez rozdílu podle čl. 11 odst. 1 a současně založil nerovnost v podmínkách práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost podle č. 26 odst. 1 Listiny, čímž porušil čl. 4 odst. 3 Listiny.*(zvýrazněno soudem)

Lze tak uzavřít, že právní závěry, které Nejvyšší správní soud učinil ve svém rozsudku č. j. 5 Afs 45/201 1 - 94, nejsou nikterak překvapující a vybočující z dosavadní konstantní judikatury, vycházející z premisy, že předpokladem zdanění daní z příjmů je existence reálného příjmu; na tom nic nemění skutečnost, že výše uvedené případy byly skutkově odlišné. Závěry učiněné v uvedeném rozsudku rovněž nikterak nevedou k vyhnutí se zdanění kurzových rozdílů, ale pouze k určení časového okamžiku zdanění, a to do doby realizace kurzového rozdílu; daň lze vybrat pouze ze skutečně dosažených kurzových zisků a teprve v okamžiku jejich dosažení.

Jakkoli zcela jistě nelze přeceňovat v podmínkách současných ekonomických a společenských vztahů historický výklad právních norem, není od věci poukázat na definici příjmu obsaženou v zákoně o přímých daních ze dne 15. června 1927, č. 76 Sb. z. a n. ve znění dalších zákonů; v němž se k § 7 mimo jiné uvádí: „ *Příjmem v berně právním smyslu jsou všechny statky, které se docilují činností osoby, směřující k zisku, aneb jměním nesoucím zisk, a to pokud se jimi může nakládat bez zmenšení kmenového jmění pojem příjmu vyžaduje realisaci..... „Důchodem dani podrobeným nejsou přírůstky na majetku vzniklé změnami a přesuny majetkovými. Jest tedy pouhá změna ocenění stálého základního jmění podniku za doby provozovací beze vší důležitosti pro vyšetření výnosu, ježto takovou změnou výnos ten se ani nerozmnoží ani nezmenší, pokud toto ocenění nebylo realisováno.*"

Nejvyšší správní soud považuje za nutné zdůraznit, že předpokladem pro to, aby se mohlo jednat o příjem podléhající zdanění, a priori je, že se jedná o předmět daně, resp. se musí jednat o takové plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozeno.

Teprve poté lze, projde-li takový „příjem“ testem ust. § 3, resp. § 18 zákona o daních z příjmů, stanovit základ daně dle § 5, resp. § 23 zákona o daních z příjmů. Jinými slovy, pokud nelze v daném případě nerealizované kurzové rozdíly podřadit pod ust. § 18 zákona o daních z příjmů, který vymezuje předmět daně, nelze již dále zvažovat ani postup dle ust. § 23 a násl. zákona o daních z příjmů.

Jako předmět daně lze označit skutečnost, se kterou zákon (nikoli předpis podzákonný) spojuje daňovou povinnost.

Ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů vymezuje mantinely ústavněprávního principu ukládání daní na základě zákona tím, že vymezuje okruh příjmů (výnosů), které mohou být předmětem daně. Skutečnost, že zákonodárce použil v cit. ustanovení vedle sebe pojem příjmy a výnos, ještě nutně neznamená, že pojem výnos zde zahrnuje veškeré výnosy zachycené na výsledkových účtech dle účetních metod. S ohledem na definici předmětu daně v cit. ustanovení je zřejmé, že v souladu se zákonem o daních z příjmů lze ukládat daň pouze na ty příjmy, které jsou dosažené z veškerých činností poplatníka a z nakládání s veškerým majetkem.

Dovolává-li se v této souvislosti stěžovatel závazné metodiky účtování, je třeba jeho závěry korigovat v tom, že vlastní účetní metody určují pouze účet, na který má být určitá položka zaúčtována, ale neurčují již, co je předmětem daně a co zdanění podléhá. Nejvyšší správní soud nikterak nezpochybňuje, že mezi účetním a daňovým systémem existuje určitá vazba, formálně stvrzená ustanovením § 23 odst. 2 písm. a) a odst. 10 cit. zákona. Nicméně nelze bez příslušné zákonné opory dovozovat, že zákon o daních z příjmů přebírá pojmy převzaté z účetní terminologie a už vůbec ne, že účetní výnos je bez dalšího příjmem pro účely zákona o daních z příjmů. Stejně jako náklady, o kterých je účtováno, musí pro jejich zahrnutí do základu daně projít testem stanoveným v ustanoveních § 24 a 25 zákona o daních z příjmů, tak i výnosy musí primárně splnit podmínky ustanovení § 18 odst. 1 ZDP proto, aby byly součástí základu daně. V opačném případě by v konečném důsledku byl základ daně primárně stanoven účetními (podzákonnými) předpisy, což, jak již zdejší soud konstatoval, je nepřípustné.

Nejvyšší správní soud k námitkám stěžovatele nad rámec uvedeného považuje za vhodné uvést, že stěžovatel ve své argumentaci směšuje dvě zcela různé účetní metody, a to způsob časového rozlišení nákladů a výnosů a způsob ocenění majetku a závazků. Smyslem časového rozlišení nákladů a výnosů je zahrnout do výsledku hospodaření postupně náklady a výnosy, které souvisejí s více obdobími. Jinými slovy jde o rovnoměrné zohlednění nákladu či výnosu, u něhož je znám titul, výše i období, kterých se týká. Naproti tomu, kursové rozdíly nejsou kontinuálně se vyvíjející veličinou, ale naopak prakticky „náhodnou veličinou“, kterou není možné předem odhadnout, natož pak spočítat. Nerealizované kursové rozdíly jsou pouze důsledkem přecenění vyžadovaného ustanovením § 24 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů; vykazují tedy aktuální stav určitého cizoměnového závazku nebo pohledávky k jednomu jedinému dni, aniž by se jednalo o konečný stav. Z uvedeného důvodu není možné rovnoměrně rozložit konečnou (realizovanou) výši kursových rozdílů do průběžných plateb v kratších časových úsecích (zdaňovacích obdobích).

Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud i připustí tezi stěžovatele, že zákon o daních z příjmů přebírá terminologii účetních předpisů a pod pojmem příjem je třeba spatřovat zaúčtovaný výnos, zůstává nadále předpokladem pro to, aby se tento příjem (výnos) stal zdanitelným, tj. vstoupil do základu daně, skutečnost, že se jedná o příjem (výnos) naplňující definici ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To znamená, že o zdanitelný příjem pro účely zákona o daních z příjmů se jedná pouze tehdy, pokud tento příjem (výnos) pochází z činnosti nebo z nakládání s majetkem. To ostatně odpovídá koncepci daně z příjmů – zdaňovat hospodářskou aktivitu, nikoliv majetkovou substanci. Nerealizované kursové zisky vstupují v důsledku změněné účetní metodiky do výsledku hospodaření, ze kterého se vychází při stanovení základu daně, nicméně posléze je nutné posoudit, zda se současně stávají i součástí základu daně. Ustanovení § 23 odst. 2 ZDP totiž uvádí, že „pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření“, z čehož vyplývá, že se základ daně hospodářskému výsledku automaticky nerovná.

Nelze přijmout ani argumentaci stěžovatele s odkazem na důvodovou zprávu. Nelze souhlasit s konstrukcí stěžovatele, podle níž se universálnost daně projevuje tím, že předmětem daně jsou zásadně veškeré výnosy, které jsou v souladu s účetními metodami zahrnuty do účetnictví. Pokud by totiž zákon o daních z příjmů bez dalšího přebíral výsledek hospodaření, tj. považoval za příjem podléhající zdanění veškeré zaúčtované výnosy, nebylo by třeba vymezovat předmět daně a ustanovení § 18 odst. 1 cit. zákona by bylo de facto nadbytečné.

Pokud stěžovatel namítá, že daňová správa nemůže „akceptovat, pokud by při procesu zjištění základu daně bylo bez jednoznačné zákonné opory odhlíženo od účetní terminologie, zvláště pokud si daňový zákon nevytvoří pro své účely terminologii vlastní, je třeba konstatovat, že městský soud v předmětné věci nijak účetní terminologii nezpochybňoval a nezpochybnil ani to, že pro účely účetnictví je položka nerealizovaných kursových rozdílů výnosem. Soud pouze dospěl k závěru, že v případě nerealizovaných kursových zisků není naplněn základní předpoklad pro to, aby se jednalo o příjem z hlediska zákona o daních z příjmů, neboť tento účetní výnos nemá žádný relevantní základ v nakládání s majetkem (operativní činnosti podnikatelského subjektu), čímž sám zákon o daních z příjmů existenci příjmu pro účely tohoto zákona podmiňuje. Závěry městského soudu mají dle Nejvyššího správního soudu jasnou zákonnou oporu v ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti je třeba konstatovat, že naopak stěžovatel zdanění nerealizovaných kursových zisků opírá pouze o účetní zachycení pramenící z podzákonných norem. Nejvyšší správní soud již ve svém výše citovaném rozsudku zcela jasně s odkazem na ústavní garance konstatoval, že příjmem pro účely zákona o daních z příjmů se nemůže určitá položka stát jen proto, že dojde ke změně jejího účetního zachycení, pokud tato položka charakterově příjmem není a není za něj pro účely zákona o daních z příjmů ani považována. V této souvislosti navíc nelze odhlédnout od skutečnosti, že sama účetní metodika v přístupu k zachycení nerealizovaných kursových rozdílů nebyla v minulosti neměnná, což zeslabuje vypovídací schopnost položky výnos vůči základu daně a oslabuje argumentaci stěžovatele.

Pokud stěžovatel poukazuje na to, že zákon nestanoví, že by měly být zahrnovány pouze výnosy z činností doprovázené současným finančním tokem, je třeba konstatovat, že takový závěr neučinil ani soud; stěžovatel zde závěry učiněné městským soudem zčásti

dezinterpretuje. Městský soud se totiž vyjádřil pouze k položce kursových rozdílů, která byla předmětem sporu mezi oběma stranami. U této položky pak dovodil, že se může stát příjmem pro účely zákona o daních z příjmů pouze tehdy, je-li doprovázena finančním tokem. V ostatních případech jsou totiž zisk nebo ztráta čistě fiktivní. To ovšem neznamená, že by soud automaticky uplatňoval tento náhled na veškeré příjmy, soud vycházel pouze z charakteru projednávané položky, nikterak svůj závěr nezobecňoval na veškeré položky tak, jak domýšlí stěžovatel, když provádí srovnání principů fungování daně z příjmů fyzických a právnických osob. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, ze kterého městský soud vycházel, naopak výslovně zdůrazňuje, že *„nikterak nezpochybňuje obecně principy účtování a zdaňování u daně z příjmů právnických osob založené nikoli na skutečném fyzickém obdržení příjmu, tak jak je tomu u daně z příjmů fyzických osob, které vedou daňovou evidenci (viz k tomu výše zmiňovaný případ účtování tržeb, který použil městský soud)*". Rozporuje-li tedy stěžovatel závěr městského soudu o nutnosti finančního toku pro to, aby vznikl reálný kursový příjem (zisk), jedná se o neporozumění uvedeného závěru. Jak již bylo uvedeno, není rozhodná skutečnost, že nebylo dosud zaplaceno (přitom je účtováno na straně dodavatele služby do výnosů), ale podstatné je, že bylo dodáno, tj. realizováno. Jakkoli ve výše uvedeném rozsudku byl tento princip zdůrazněn, stěžovatel opakovaně v tomto směru závěry soudu dezinterpretuje. Nelze závěry městského soudu vytrhávat z kontextu konkrétní věci – zde nerealizovaných kurzových rozdílů – a poměřovat s případy skutkově odlišnými a činit obecné závěry, jimiž stěžovatel soudu podsouvá závěry, které soud neučinil.

Pokud stěžovatel soudu vytýká, že neposoudil problematiku kursových rozdílů komplexně, konkr., že nezohlednil kursové rozdíly vznikající z přecenění jiných položek, než jsou závazky, je taková výtka zcela irelevantní. Městský soud posuzoval konkrétní právní otázku spočívající v přípustnosti zdanění nerealizovaných kursových zisků, které žalobce vykázal ve zdaňovacím období roku 2007. Touto otázkou se městský soud zabýval pečlivě a vypořádal se se všemi námitkami žalobce i žalovaného. Úkolem městského soudu pak bylo posoudit na podkladu platné právní úpravy pouze tento konkrétní případ žalobce, nikoliv předestřít obecné řešení problematiky oceňování majetku a závazků, jak požaduje stěžovatel. Není úkolem - a ani v pravomoci - soudu zodpovídat při přezkoumávání konkrétního správního rozhodnutí v konkrétní věci související obecné otázky, které se na základě jejího závěrů v určité kauze v odborné veřejnosti generují, dokud se tyto otázky nestanou předmětem dalšího konkrétního, avšak nikoliv teoretického, sporu. Pokud by soud na podkladu této konkrétní kauzy vydával obecné pokyny, jak postupovat při účtování a zdaňování veškerých myslitelných kursových rozdílů, nahrazoval by de facto činnost moci zákonodárné či výkonné. Skutečnost, že městský soud žádná obecná východiska pro zacházení s kursovými rozdíly neuvedl, tedy nelze považovat za deficit jeho rozhodnutí způsobující nezákonnost stěžovatelem napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal rozsudek městského soudu v souladu se zákonem, proto kasační stížnost stěžovatele podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. má účastník řízení, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů před soudem, které důvodně vynaložil. Nejvyšší správní soud přiznal

zástupci žalobce, daňovému poradci náhradu nákladů ve výši 2100 Kč za jeden úkon právní služby dle § 11 advokátního tarifu - písemné vyjádření ke kasační stížnosti a režijní paušál ve výši 300 Kč dle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu; celkem 2400 Kč. Nejvyšší správní soud již nepřiznal požadovaný úkon spočívající v převzetí věci a přípravu zastoupení, neboť zástupce již žalobce zastupoval v řízení před krajským soudem a za převzetí zastoupení mu již byla náhrada přiznána rozsudkem krajského soudu.

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

V Brně dne 25. ledna 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu