

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **A. B.,** zastoupený Mgr. Lukášem Kratochvílem, advokátem se sídlem Nádražní 18, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2017, č. j. 34634/17/5200-10423-806032, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 10. 2018, č. j. 22 Af 118/2017 – 39,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“). Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání a současně potvrzeno odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 1. 2017, č. j. 85659/17/3215-50522-806439 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým správce

daně doměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za rok 2012 ve výši 63 148 Kč a uložil mu povinnost zaplatit z doměřené daně penále ve výši 12 629 Kč.

[2] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že skutkový stav právně významný pro rozhodnutí ve věci nebyl mezi účastníky řízení sporný. Stěžovatel nakoupil cenné papíry v roce 2011 za americké dolary a část z těchto cenných papírů prodal v roce 2012, stále však ještě v době do 6 měsíců od jejich pořízení, taktéž za cenu v amerických dolarech. Stěžovatel pro účely daně z příjmů převedl příjmy z prodeje těchto cenných papírů na českou měnu podle jednotného kursu amerického dolaru za rok 2012 a oproti plynoucím příjmům uplatnil výdaje na jejich pořízení v roce 2011, které přepočetl podle stejného jednotného kursu dolaru, tj. kursu za rok 2012 (19,45 Kč/ USD). Správce daně však na základě výsledku daňové kontroly provedl přepočet zjištěných výdajů na pořízení relevantních cenných papírů v roce 2011 podle jednotného kursu amerického dolaru za rok 2011 (17,60 Kč/USD), což mělo za následek jednak snížení výše uznatelných výdajů po přepočtu na českou měnu oproti daňovému přiznání stěžovatele a s tím spojený kladný dílčí daňový základ připadající na tzv. ostatní příjmy v roce 2012 (oproti tvrzenému nulovému dílčímu základu daně připadajícímu na tyto příjmy) a v konečném důsledku doměření daně.

[3] Po právní stránce krajský soud posuzoval věc podle § 38 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jenž dává poplatníkům, kteří nevedou účetnictví, možnost využít při převodu měn pro daňové účely tzv. jednotný kurs, a to za předpokladu, že nevyužijí kursy devizového trhu uplatňované podle zvláštních právních předpisů o účetnictví. Použití jednotného kursu za rok 2012 na přepočet výdajů uskutečněných v roce 2011 zdůvodnil stěžovatel tím, že podával daňové přiznání za rok 2012, kdy předmětných příjmů dosáhl. Odkázal přitom na nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, ve kterém se uvádí, že: *„je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody.“*

[4] Krajský soud k účelu institutu jednotného kursu dle § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů konstatoval, že spočívá ve zjednodušení převodu cizích měn na českou měnu pro účely daně z příjmů, kdy je zákonným způsobem stanoven „průměrný“ kurs, který platí pro všechny operace v daném zdaňovacím období, a to bez ohledu na skutečný směnný kurs ke dni konkrétní operace. Tímto způsobem se zmenšuje zátěž fyzické osoby (nevedoucí účetnictví) tak, že nemusí dohledávat jednotlivé směnné kursy pro všechny případy v relevantním zdaňovacím období zvlášť, ale použije právě tento jednotný směnný kurs. Z tohoto pohledu pak postup stěžovatele představuje určitý úkrok stranou, neboť při volení toho či onoho kursu úplně vykročil z časového rámce předmětných operací (nákupů cenných papírů). Krajský soud zaujal názor, že při obecné aplikaci takového postupu by si daňový subjekt mohl vždy v každém jednotlivém případě vybrat jednotný kurs za období, které je pro něj výhodnější, což by *de facto* vedlo k nežádoucímu jevu, při kterém by daňové subjekty mohly „daňově optimalizovat“ již pouhou volbou výhodnějšího kursu, který by však nemusel mít žádný podklad v reálné hodnotě příjmů či výdajů. Krajský soud proto uzavřel, že pro stanovení jednotného kursu pro přepočet výdajů ve smyslu § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů je rozhodující období, ve kterém byl výdaj vynaložen (uskutečněn), nikoli období, kdy bylo dosaženo zdanitelných příjmů.

Krajský soud připustil, že situace, která u stěžovatele nastala, se může při izolovaném pohledu jevit jako poněkud paradoxní, neboť došlo k tomu, že se při obchodování s cennými papíry v cizí měně dostal do ztráty, ale i přesto mu byla z této operace doměřena daň. To je však dáno tím, že pro daňové účely v České republice je třeba příjmy a výdaje přepočítat na českou měnu. Pro účely daně z příjmů je potřeba nahlížet na každý výdaj a příjem tak, že na jeho začátku a konci je vždy hodnota v české měně. Pokud byla hodnota výdajů vyjádřená v české měně nižší než hodnota příjmů vyjádřená v totožné měně, jak se stalo v posuzované věci, jednalo by se o daňově relevantní skutečnost – naopak obdobná situace v cizí měně sama o sobě daňovou relevanci nemá. Dopadne-li příslušná obchodní operace z důvodu změny kursu v jejím průběhu v neprospěch daňového subjektu, nejedná se o nic jiného než o kursové riziko, se kterým by měl každý, kdo obchoduje v cizí měně, počítat. Krajský soud proto uzavřel, že majetek stěžovatele se při předmětném obchodování s cennými papíry pro účely tuzemských daní z příjmů zvětšil, byť se tak stalo vlivem různých kursů mezi americkou a českou měnou na začátku a konci obchodování.

[5] Ke stěžovatelem navrhované analogické aplikaci § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů krajský soud uvedl, že se v případě posuzované právní otázky nejedná o právem neupravený vztah (mezeru v právu), který by bylo nutno řešit pomocí analogie. V § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů v rozhodném znění zákonodárce vymezil okruh příjmů osvobozených od daně (kursový zisk při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně) a není na místě tyto příjmy rozšiřovat o další příjmy, zákonodárcem nezamýšlené.

[6] Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy z důvodu nesprávného posouzení právní otázky, když krajský soud sice aplikoval na skutkový stav správný právní předpis, ale tento nevyložil ve smyslu a účelu zákona. Dále má stěžovatel za to, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť formulace a rozsah části odůvodnění svědčí jen o tom, že krajský soud přebral závěry žalovaného, aniž blíže odůvodnil, proč tak učinil.

[7] Z ustanovení § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že daňový subjekt může použít při přecenění jednotný kurs. Za těchto okolností, kdy daňový subjekt dosáhl příjmu v roce 2012, se nabízí použití jednotného kursu roku 2012, a to pro přepočet jak příjmů, tak i výdajů, neboť právě v roce 2012 vzniká povinnost zahrnout příjem do daňového přiznání a možnost uplatnit související výdaj. Daňový subjekt není povinen přeceňovat výdaje vynaložené na pořízení majetku v roce jeho pořízení, neboť povinnost evidenčně přecenit výdaje nevyplývá ze zákona. Není zde ani žádný jiný racionální důvod provádění evidenčního přepočtu, když výdaj je výdajem snižujícím základ daně až v roce dosažení příjmů a do té doby se jedná toliko o výdaj daňově zcela irelevantní. Ustanovení § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepodává konkrétní odpověď na otázku aplikace jednotného kursu v tom smyslu, že je nutné postupovat tak, jak uvádí správce daně. Předmětné ustanovení totiž pro svou stručnost může nabízet i jiné možnosti, a to přepočet příjmů a výdajů jedním jednotným kursem dle roku dosaženého příjmu (jak tvrdí stěžovatel) nebo přepočet příjmů a výdajů jedním jednotným kursem dle roku uskutečněného výdaje nebo také přepočet příjmů a výdajů různými jednotnými kursy (jak neodůvodněně postupuje žalovaný).

[8] Stěžovatel namítá, že při aplikaci právního předpisu na skutkový stav je dle názoru žalovaného zapotřebí aplikovat právní předpis v platném a účinném znění. Potom nepřipadá v úvahu jiný výklad, než aplikace jednotného kursu pro rok 2012, neboť zákon o daních z příjmů v § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že jednotný kurs se stanoví jako průměr směnného kursu stanoveného Českou národní bankou poslední den každého měsíce zdaňovacího období. Pokud jde o zdaňovací období, potom z logiky věci nelze dospět k jinému výkladu než tomu, že se jedná o zdaňovací období, ve kterém se právní předpis aplikuje na skutkový stav. Z pokynu GFŘ D-14 ze dne 2. 3. 2014, č. j. 49781/12-3120-010440, v návaznosti na toto ustanovení se podává informace o hodnotě tohoto kursu, který může být použit pro přepočet cizí měny, a který činí v případě USD 19,45 Kč. Není zde vůbec žádný prostor pro jakékoliv úvahy o použití jiné hodnoty, neboť potom by daňový subjekt musel použít hodnoty České národní banky jiného období než zdaňovacího období. Aplikace jednotného kursu (stejného) potom musí být použita jak na příjmy, tak i na výdaje.

[9] Podle stěžovatele nabízí dotčená právní úprava několik výkladových alternativ, a proto s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, shledává, že je třeba použít právě ten výklad, který co možná nejméně zasahuje do základních práv a svobod adresáta právní normy. Závěr krajského soudu, že pro stanovení jednotného kursu pro přepočet výdajů ve smyslu § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů je rozhodující období, ve kterém byl výdaj vynaložen (uskutečněn), nikoli období, kdy bylo dosaženo zdanitelných příjmů, není podle stěžovatele ničím odůvodněn.

[10] Stěžovatel podotýká, že klíčovým pojmem celého zákona o daních z příjmů je „příjem“. Jen v případě dosažení příjmu vzniká daňovému subjektu daňová povinnost. Příjmem je přitom nutno chápat jako zvýšení majetku poplatníka daně, které je skutečné a nikoliv jen zdánlivé. Zvýšení majetku se musí přitom v právní sféře daňového subjektu reálně projevit, jinak se jedná o zvýšení toliko zdánlivé. Promítnuto na daný skutkový stav nelze takový závěr učinit, neboť rozdíl příjmů a výdajů poplatníka (pokud se vůbec dá hovořit o příjmech a výdajích) je záporný, jak vyplývá z předložených evidencí. Pokud by daňový subjekt mohl vykázat v daňovém přiznání příjmy a výdaje v amerických dolarech, potom by byl základ daně nulový, neboť daňový subjekt fakticky nezvýšil hodnotu svého majetku – byl ekonomicky ve ztrátě. Přepočteno jednotným kursem a s použitím logiky správce daně při přepočtu jednotným kursem (příjmy jednotným kursem roku 2012, výdaje jednotným kursem roku 2011) však má zdanit částku 421 207 Kč. Stěžovatel v této souvislosti klade otázku na způsob, jakým se v právní sféře daňového subjektu reálně projevilo zvýšení majetku, když jen takové zvýšení může být podrobeno dani z příjmu. Stěžovatel má za to, že se jeho majetek reálně nezvýšil. Reakce žalovaného na tuto otázku není patrná, a proto jej stěžovatel žádal o vyjádření a popis souvisejících skutkových a právních úvah. Předmětná otázka nicméně zůstala žalovaným nezodpovězena.

[11] Optikou výše předestřených námitek a úvah stěžovatel nazírá na předmětnou právní otázku tak, že daňový výdaj vzniká teprve okamžikem dosažení zdanitelného příjmu. Z toho vyvozuje, že jak příjem, tak i tento „vzniklý daňový výdaj“ daňový subjekt přecení jednotným kursem platným v okamžiku vzniku těchto právně relevantních příjmů a výdajů. Jiný závěr by neměl žádnou logiku a jiný postup by byl nezákonný po rozpor s § 38 zákona o daních z příjmů. Na podporu právní argumentace stěžovatele v tom smyslu,

že jedině nulový dílčí základ daně dle § 10 zákona o daních z příjmů je správný závěr daňové kontroly, dále předestírá možnost aplikace § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů, podle kterého je osvobozen kursový zisk při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně. Zákonodárce tímto rezignuje na výběr daní z titulu příjmu daňového subjektu, který je získán změnou kursu cizích měn. Analogií, která se při aplikaci právního řádu na skutkový stav nabízí, je tak nutno dospět k závěru, že u daňového subjektu z řad nepodnikajících fyzických osob není příjem založený na změně kursu cizí měny předmětem daně a stejně tak není předmětem daně příjem založený na změně kursu u ostatních příjmů.

[12] Žalovaný předestřel své vyjádření ke kasační stížnosti s tím, že nesouhlasí s právním názorem stěžovatele. Napadený rozsudek považuje za zákonný, přezkoumatelný a reflektující právní názor žalovaného. Odkazuje proto na své vyjádření k žalobě, rozhodnutí o odvolání, spisový materiál a na odůvodnění napadeného rozsudku jakožto na součást svého vyjádření ke kasační stížnosti.

[13] Žalovaný nesouhlasí se závěrem stěžovatele, že § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů připouští tři možné výklady této právní normy. Zastává názor, že pro veškeré příjmy a výdaje roku 2011 se použije jednotný kurs pro rok 2011 a pro veškeré příjmy a výdaje roku 2012 se použije jednotný kurs pro rok 2012. Protože výdaje a příjmy stěžovatele byly dosaženy v odlišných letech, přičemž stěžovatel se rozhodl pro uplatnění jednotného kursu, nelze než souhlasit se stanoviskem správce daně ohledně přepočtu příjmů a výdajů různými jednotnými kursy, a to kursy za rok 2011 (výdaje) a za rok 2012 (příjmy). Stěžovatel se mylně domnívá, že lze výdaje na pořízení cenných papírů přepočítat jiným jednotným kursem než kursem roku, ve kterém byly pořízeny. Ustanovení § 38 zákona o daních z příjmů nestanoví, že by se předmětný výdaj (v případě stěžovatele výdaj na pořízení cenných papírů) mohl přecenit podle ocenění zahraniční měny v jiném zdaňovacím období než v tom, ve kterém byl prokazatelně vynaložen. Jednotný kurs se stanoví jako průměr směnného kursu stanoveného Českou národní bankou poslední den každého měsíce zdaňovacího období. Ostatně i z dikce další části ustanovení § 38 odst. 1 téhož zákona je patrný úmysl zákonodárce ohledně časové provázanosti uskutečnění příjmů a výdajů a jejich kursových přepočtů, a to ve čtvrté větě předmětného odstavce: „*V případě, že se daňové přiznání podává v průběhu zdaňovacího období, použije se směnný kurs k datu uskutečnění jednotlivých příjmů a výdajů nebo průměr směnného kursu stanoveného Českou národní bankou poslední den každého měsíce části zdaňovacího období, za kterou se daňové přiznání podává.*“

[14] Žalovaný se neztotožňuje ani s námitkou, že zvýšení majetku stěžovatele bylo jen zdánlivé. Prodejem cenných papírů stěžovatel získal reálný disponibilní příjem. Jako takový podléhá tento příjem zdanění ve smyslu § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jelikož se nejedná o příjem od daně osvobozený ve smyslu § 4 odst. 1) písm. w) téhož zákona ani o příjem, který dani z příjmů nepodléhá. Dále má žalovaný za to, že krajský soud řádně vypořádal argumentaci stěžovatele ohledně způsobu převodu cizí měny na českou při použití institutu jednotného kursu upraveného v § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů, stejně jako vypořádal námitky stěžovatele ohledně zdánlivosti navýšení jeho majetku i argumentaci, že se jedná o mezeru v právu, kterou je třeba řešit za pomocí analogie. K tomu poznamenává, že není na místě rozšiřovat okruh příjmů osvobozených

od daně z příjmů o další příjmy, zákonodárcem nezamýšlené. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. zd) zákon o daních z příjmů na posuzovaný případ nedopadá, neboť se týká osvobození kursového zisku při směně peněz z účtu vedeného v cizí měně. K užití analogie s citovaným ustanovením pak není důvodu. Nejedná se totiž o stěžovatelem tvrzenou mezeru v právu, jelikož nyní posuzovaná právní otázka je upravena právě v § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nad rámec toho žalovaný uvádí, že výčet osvobození od daně podle § 4 zákona o daních z příjmů je výčtem taxativním, a proto je jeho rozšiřování nad zákonný rámec užitím metody analogie nepřípustné.

[15] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je třeba pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). O nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu se též může jednat např. v případě, kdy soud výrokem rozsudku zrušil napadené rozhodnutí správního orgánu, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, ale současně mu uložil další povinnosti týkající se jeho procesního postupu, a začlenil tak do výroku i část odůvodnění svého rozhodnutí (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2005, č. j. 1 As 4/2005 – 34). Naproti tomu nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost je dána tehdy, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25).

[18] Napadený rozsudek je přezkoumatelný, neboť je vnitřně koherentní, jeho odůvodnění je logicky a přehledně strukturováno, přičemž náležitě reflektuje stěžovatelovy žalobní námitky. Pokud stěžovatel namítá, že krajský soud pouze převzal argumentaci žalovaného z žalobou napadeného rozhodnutí, v čemž spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jde o námitku nedůvodnou. Za situace, kdy žalobní námitky zrcadlí námitky uplatněné v odvolání, není krajský soud povinen konstruovat zcela novou právní argumentaci, pokud se ztotožňuje s právním názorem podaným v rozhodnutí žalovaného. V opačném případě by hypoteticky musel být shledán nepřezkoumatelným i zamítavý rozsudek ve věci žaloby směřující proti zcela perfektnímu a argumentačně vyčerpávajícímu správnímu rozhodnutí, což by bylo zjevně absurdní. Nadto v nyní posuzované věci je z odůvodnění napadeného rozsudku patrné, že krajský soud argumentaci žalovaného

výrazně rozhojnil. Nelze tak tvrdit, že by krajský soud pouze mechanicky převzal odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

[19] Stěžejní právní otázkou bylo v řízení před krajským soudem, stejně jako nyní v řízení o kasační stížnosti, zda výdaj vynaložený v cizí měně v dřívějším zdaňovacím období může být přepočten na české koruny jednotným kursem (§ 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů) stanoveným pro pozdější zdaňovací období, v němž daňovém subjektu vznikl příjem v cizí měně s tímto výdajem souvztažný.

[20] Nejvyšší správní soud úvodem podotýká, že uplatněná kasační argumentace je v zásadě obsahově identická s argumentací žalobní. Nad její rámec pak stěžovatel toliko namítl, že krajský soud neuvedl žádné konkrétní důvody, pro které by nemělo být postupováno tak, jak požaduje stěžovatel. Stěžovatel nezvolil náhodně nebo účelově vybraný kurs, ale jednotný kurs stanovený pro předmětné zdaňovací období, tj. pro rok 2012, a vycházel tedy z právní úpravy platné v předmětném zdaňovacím období. Stěžovatel zopakoval, že stanovisko žalovaného a krajského soudu nemá oporu v § 38 zákona o daních z příjmů, přičemž závěr, že pro stanovení jednotného kursu je rozhodující období, ve kterém byl výdaj vynaložen, není ničím odůvodněn. Předmětný „příjem“ stěžovatele byl pouze zdánlivý a neprojevil se v jeho právní (patrně myšleno „majetkové“, pozn. NSS) sféře.

[21] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Zákon o daních z příjmů operuje v dimenzi tuzemské měny, tedy koruny české. Pakliže příjem plyne v cizí měně, resp. výdaj je vynaložen v cizí měně, je nezbytné pro účely správného stanovení daně z příjmů fyzických osob přepočíst takový příjem i výdaj na koruny české. Podle Nejvyššího správního soudu je však nabíledni, že se jedná toliko o jakési „technické řešení“, které nemůže zakládat legitimní důvod domnívat se, že by „cenou, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl“ ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů měla být cena přepočítaná dle jednotného kursu stanoveného pro jiné období, než v jakém poplatník věc nabyl. Pokud stěžovatel namítal, že výdaj uplatnil v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2012, a proto má být použit jednotný kurs k přepočtu měny výdaje pro toto zdaňovací období, jde o námitku zcela mylnou, což lze demonstrovat na tom, že podle nastíněné logiky by se mohla „cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl“ měnit v závislosti na vývoji jednotného kursu v každém zdaňovacím období, což je zcela evidentně v rozporu se smyslem § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů.

[22] Výše uvedené ostatně podle názoru Nejvyššího správního soudu vyplývá již z § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který dává poplatníku, jenž nevede účetnictví, na výběr mezi dvěma alternativami přepočtových kursů, a sice kursu jednotného a kursu devizového trhu uplatňovaného podle zvláštních právních předpisů o účetnictví. V prvé řadě tedy zákon předpokládá, že takový poplatník využije kursu devizového trhu podle zákona č. 563/1999 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění (dále jen „zákon o účetnictví“). Ten přitom v § 24 odst. 6 uvádí, že „[m]*ajetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to k okamžiku ocenění a) podle odstavce 2 písm. a), nebo b) podle odstavce 2 písm. b), a to pouze majetek a závazky uvedené v § 4 odst. 12*.“ Zdůrazněný „okamžik ocenění podle

odstavce 2 písm. a) zákona o účetnictví je pak zakotven v § 24 odst. 2 písm. a) tak, že „[ú]*četní jednotky oceňují majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25.*“ Z toho vyplývá, že pokud poplatník, který nevede účetnictví, přepočítává podle kursu devizového trhu, pak při takovém přepočtu pracuje s cenou (oceňuje transakci) k okamžiku uskutečnění „účetního případu“ (tedy uskutečněné transakci), nikoli však nutně k okamžiku vyplnění daňového přiznání. Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že takto musí poplatník postupovat i tehdy, zvolil – li pro přepočet jednotný kurs, s tím, že odpovídajícím jednotným kursem pak logicky bude jednotný kurs stanovený pro období, ve kterém se účetní případ uskutečnil. Tato úvaha Nejvyššího správního soudu pramení z toho, že (jak zmíněno již výše) ustanovení § 38 odst. 1 věty druhé zákona o daních z příjmů umožňuje poplatníku zvolit způsob určení kursu, nikoliv však způsob určení okamžiku ocenění výdaje, resp. příjmu.

[23] Není třeba polemizovat se stěžovatelem odkazovanými závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, které ostatně žalovaný a ani krajský soud nesporovali. Předně je vhodné podotknout, že Ústavní soud v předmětném nálezu rozhodoval na základě zcela odlišného právního i skutkového základu (globální zajištění celního dluhu), přičemž mj. shledal, že „*předmětná právní úprava byla zcela nepřehledná, což samo o sobě mělo, s ohledem na vztah kvality zákona představujícího zásah do vlastnictví (bod 50) k jeho výkladu, nutit orgány veřejné moci k výkladové umírněnosti z jejich strany, která by více šetřila základní právo stěžovatelky* (zvýraznění doplněno NSS).“ Nejvyšší správní soud naopak v nyní posuzované věci neshledává, že by v rozsahu relevantním pro posouzení výše nastíněné právní otázky byla dotčená ustanovení zákona o daních z příjmů nepřehledná. Tento dojem se patrně snaží navodit stěžovatel svou argumentační konstrukcí, kterou nicméně Nejvyšší správní soud neshledává opodstatněnou, jak uvedeno výše.

[24] Ohledně stěžovatelem namítané zdánlivosti příjmu plynoucího z prodeje cenných papírů za cenu v amerických dolarech Nejvyšší správní soud uvádí, stěžovatel zaměňuje „příjem“ a „rozdíl“ příjmu a výdaje. Podle stěžovatele má „zdánlivost“ příjmu plynout z toho, že rozdíl příjmů a výdajů stěžovatele je záporný, což je ovšem úvaha nesprávná. Nejvyšší správní soud však nemá pochyb o tom, že peněžní prostředky v cizí měně získané stěžovatelem na základě prodeje cenných papírů splňují definiční znaky příjmu dle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů; v ohledu této zákonné terminologie je rentabilita předmětné stěžovatelovy transakce irelevantní. Nadto lze podotknout, že v přepočtu na koruny české rozhodně nebyl rozdíl mezi příjmem z prodeje cenných papírů a výdajem na jejich nákup záporný.

[25] Pokud stěžovatel namítá, že nepoužil „náhodně zvolený“ jednotný kurs, nýbrž právě takový kurs, který byl stanoven pro zdaňovací období, v němž výdaj uplatnil, pak Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než konstatovat, že krajský soud nikterak netvrdil spekulativní povahu stěžovatelova postupu při vyplnění daňového přiznání. Zdejšímu soudu přitom nepřísluší posuzovat motivaci stěžovatele, jež vedla k zastání jím ustáleně prezentovaného právního názoru.

[26] Nejvyšší správní soud se dále rovněž shoduje s krajským soudem v tom, že analogie zákona je právně-aplikačním nástrojem sloužícím k vyplňování mezer v právu. V nyní

posuzované věci však mezera v právu nebyla identifikována, jak vysvětlil Nejvyšší správní soud již výše. Jelikož relevantní zákonná ustanovení jsou jednoznačná, není důvodná stěžovatelova námitka prosazující analogii s osvobozením kursových zisků od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. zd) zákona o daních z příjmů.

[27] Ze všech uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost nedůvodnou. V souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji proto zamítl.

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů. Procesně úspěšnému žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady, které by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti, a proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 19. prosince 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu