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. Mgr. Lenkou Krupičkovou, advokátkou se sídlem AK Vorlíčková Partners, s. r. o., Jungmannova 31, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 3. 2011, č. j. 9 Ca 245/2008 - 57,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 3. 2011, č. j. 9 Ca 245/2008 - 57, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutím žalovaného ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006, které městský soud spojil ke společnému projednání. Spornou otázkou ve věci přitom ve všech zdaňovacích obdobích bylo toliko posouzení téže právní otázky, a to, zda nerealizované kurzové rozdíly, které vznikly z přecenění dlouhodobých závazků znějících na cizí měnu na české koruny k rozvahovému dni na výsledkových účtech kurzových zisků a kurzových ztrát, mohou představovat reálný příjem stěžovatele, který má být zdaněn.

I. Kasační stížnost stěžovatele

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a namítá nesprávné posouzení právní otázky městským soudem, který shodně s žalovaným dospěl k závěru, že o nerealizovaných kurzových rozdílech je účtováno na výsledkových účtech kurzových zisků a kurzových ztrát, a tyto rozdíly dle § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) vstupují do základu daně a podléhají

zdanění. Stěžovatel je přesvědčen, že takový postup při účtování nerealizovaných kurzových rozdílů odporuje principům zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví"). Stěžovatel rovněž tvrdí, že nerealizované kurzové zisky nelze podrobit zdanění, neboť se nejedná o příjem ve smyslu ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel uvádí, že při financování výstavby hotelu v Praze využil z důvodu nevýhodnosti úvěrů poskytovaných českými bankami dlouhodobých úvěrů, které byly poskytnuty zahraničními bankami v cizí měně (eurech); jednalo se přitom o zcela legitimní a standardní postup při financování většího dlouhodobého nemovitostního projektu v České republice. Při uzavírání účetních knih a sestavování účetní závěrky k rozvahovému dni provedl stěžovatel podle ust. § 24 odst. 6 písm. b) zákona o účetnictví přepočet uvedených závazků znějících na euro na české koruny. Vzniklý rozdíl z přecenění (nerealizovaný kurzový zisk) stěžovatel zaúčtoval podle prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb. ve prospěch výsledkového účtu 663262. Částka nerealizovaného kurzového zisku tak zvýšila (účetní) hospodářský výsledek stěžovatele, čímž na základě ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů současně zvýšila základ daně za příslušné zdaňovací období. Tento postup účtování *(tzn. vlastní postup stěžovatele – pozn. soudu)* stěžovatel následně napadl odvoláním *(proti svému řádnému daňovému přiznání, na jehož základě správce daně vyměřil daň postupem dle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. – pozn. soudu),* v němž uplatňoval vyloučení nerealizovaných kurzových rozdílů ze základu daně. Žalovaný odvolání zamítl s tím, že stěžovatel postupoval při účtování v souladu se zákonem o účetnictví, přitom zákon o daních z příjmů neumožňuje vyjmout nerealizované kurzové rozdíly ze základu daně vycházejícího z účetnictví.

Stěžovatel uvádí, že napadl v žalobě závěr žalovaného o tom, že vykázané nerealizované kurzové zisky podléhají zdanění daní z příjmů právnických osob ze dvou důvodů, a to, pro nesprávnost stanovené účetní metody, která přikazuje zahrnout nerealizované kurzové zisky do výsledku hospodaření, a tímto de facto determinuje jejich zahrnutí do základu daně, a dále proto, že i přes jejich vykázání ve výsledku hospodaření nepředstavují nerealizované kurzovní zisky příjem ve smyslu ust. § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a nemohou být tudíž zdaněny. Městský soud odmítl první z námitek s tím, že zaúčtování nerealizovaných kurzových rozdílů stěžovatelem proběhlo v souladu s účetními předpisy, neboť výsledkový způsob účtování je metodou účtování, která vychází přímo ze zákona; přitom soud uvedl, že změna postupu účtování (z rozvahového na výsledkový) nemá ve svém důsledku dopad na jiný způsob zdanění, resp. že není rozhodné, zda stěžovatel účtoval výsledkově či rozvahově, neboť metodika účtování nebyla podstatná pro posouzení, zda předmětné kurzové rozdíly podléhají či nepoléhají zdanění. Vzhledem k tomu, že se dle ust. § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů při zjištění základu daně vychází z (účetního) výsledku hospodaření vyplývajícího z účetnictví, přičemž výsledek hospodaření se zjišťuje ze salda obratů účtů účtové třídy 5 a 6, což jsou výsledkové účty, je pro výpočet daňové povinnosti elementární, zda jsou nerealizované kurzové rozdíly zaúčtovány na tyto výsledkové účty vstupující automaticky do základu daně, nebo na účty rozvahové, jejichž salda naopak do výsledku hospodaření, a v důsledku toho ani do základu daně, nevstupují.

Městský soud poté, co zdůraznil několik základních principů zákona o účetnictví, konstatoval, že podstatnou skutečností a skutkovou okolností odrážející reálné finanční a majetkové postavení stěžovatele je nikoli to, zda stěžovatel obdržel kurzový zisk jako reálný příjem, nýbrž změna kurzu, která v průběhu trvajících závazků reálně nastala; dle názoru městského soudu tato změna kurzu, o níž se účtuje přepočtem k okamžiku ocenění, k tomuto okamžiku deklaruje reálné finanční a majetkové postavení stěžovatele a odráží skutečnost, která v průběhu účetního období nastala (došlo reálně ke změně kurzu, k majetkovému navýšení bez ohledu na zaplacení závazků). Uvedené účetní pravidlo dle soudu přitom vyplývá zcela zřetelně z ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Tento argument založený na akruálním principu

účtování (transakce mají být zaznamenány v účetních knihách a vykázány v účetních výkazech v momentě, kdy k nim dojde, nikoliv až při uskutečnění souvisejícího příjmu či výdaje) však dle stěžovatele v souvislosti s jeho případem neobstojí, neboť v dodržení akruálního principu dojde jak při užití výsledkové metody, tak v případě zaúčtování nerealizovaného kurzového rozdílu rozvahovou metodou. V obou případech je totiž nerealizovaný kurzový rozdíl zaúčtován ke stejnému dni; jediný rozdíl mezi oběma metodami spočívá v tom, kam je kurzový rozdíl zaúčtován, tj. zda rozvahově či výsledkově. Toto základní rozlišení je přitom podstatou sporu mezi stěžovatelem a žalovaným. Stěžovatel nepopírá skutečnost, že má být o přecenění cizoměnových závazků v souvislosti se změnou devizového kurzu účtováno, nesouhlasí však s tím, že je správné tuto změnu zachytit na výsledkové účty, tj. do výsledku hospodaření, namísto na účty rozvahové, které naopak do výsledku hospodaření, a tedy do základu daně, nevstupují.

Stěžovatel zpochybňuje samotnou metodu účtování, která je od roku 2003 stanovena vyhl. č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Stěžovatel uvádí, že je nelogické, právě z hlediska vykázání reálné finanční a majetkové situace, aby účetní jednotky vykazovaly nerealizované, tj. v relevantním období fakticky neexistující zisky, příp. ztráty u dlouhodobých cizoměnových závazků ve výsledku hospodaření; v situaci stěžovatele se totiž tyto skutečnosti reálně projeví až k datu uskutečnění účetního případu, které je dáno datem skutečné splátky úvěru. Dle názoru stěžovatele výsledkové účtování nerealizovaných účtových rozdílů samo o sobě odporuje zásadám vedení účetnictví stanoveným v zákoně. V případě cizoměnových závazků vznikají nerealizované kurzové rozdíly na základě přepočtení hodnoty zbývající části závazku zachycené v účetnictví a vyjádřené v cizí měně na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným ČNB ke konci rozvahového dne. Jinými slovy účetní jednotka porovnává hodnotu zbývající části závazku přepočítaného na koruny dle kurzu platného k rozvrhovému dni. Výsledný rozdíl představuje nerealizovaný kursový rozdíl, který není ničím jiným, než vyjádřením částky, o kolik méně či více českých korun by účetní jednotka musela k rozvahovému dni vynaložit na splacení tohoto závazku v cizí měně, pokud by došlo k tomuto dni k jeho splacení. Jedná se tedy o navození jakési fiktivní situace, která nemá odraz ve skutečnosti, neboť výše závazků zůstává v cizí měně nadále stejná, a ke směně cizí měny za českou korunu nedošlo. Nerealizované kurzové rozdíly tedy dle stěžovatele nevyjadřují skutečnost, že v uplynulém účetním období nastalo vynaložení vyšších či nižších korunových částek na splacení závazku, vyjadřují pouze změnu kurzu ve vztahu ke zbývající části závazku, který účetní jednotka bude muset splatit v budoucnu. Nedochází zde k realizaci účetního případu, neboť účetní jednotka zatím ničeho méně či více nevynaložila (nedošlo k úhradě závazku). Z uvedeného stěžovatel dovozuje, že nerealizované kurzové rozdíly tedy vyjadřují stav, který dosud nenastal, a je pouze simulován pro potřeby účetnictví, a to za účelem vykázání výše závazku v české měně.

Stěžovatel poukazuje na ust. § 25 zákona o účetnictví, který jasně formuluje požadavek, aby účetní jednotky zahrnovaly při oceňování ke konci rozvahového dne jen zisky, které byly dosaženy; jedná se o zásadu opatrnosti zakotvenou v ust. § 25 odst. 2 zákona o účetnictví, tato zásada znamená, že se v účetnictví vykazují a do výše zisku promítají všechny předpokládané a očekávané ztráty, rizika a znehodnocení majetku, i když ještě nenastaly a jejich výše není spolehlivě zjistitelná, a naopak všechny zisky zhodnocení majetku se promítají do účetnictví až do výše zisku až po skutečné realizaci. Stejný závěr vyplývá i z legislativy Evropské unie – čl. 31 odst. 1 písm. c) odrážka aa) Čtvrté směrnice Rady (Čtvrtá směrnice Rady ze dne 25. 7. 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g/ Smlouvy o ročních účetních závěrkách některých forem společností), podle níž lze zahrnovat jen zisky, které byly vytvořeny k rozvahovému dni. Z výše popsaného principu imparity, jehož projevem je princip realizace, vychází rovněž německé účetní předpisy. Ve vztahu k nerealizovaným kurzovým ziskům se tento princip uplatňuje tak, že se kurzové zisky vykazují ve výsledku hospodaření bez ohledu na skutečnou realizaci účetního

případu pouze u závazků se zbývající dobou splatnosti kratší než jeden rok. Naopak u závazků, kde zbývající doba splatnosti překračuje jeden rok, se princip realizace uplatní v plném rozsahu, tzn., že v takovém případě se nerealizované zisky výsledkově nevykazují.

Stěžovatel evidentně nedosáhl kurzového zisku v deklarované výši, protože ke splacení celého úvěru k 31. 12. daných účetních období ještě nedošlo. Zisk dle názoru stěžovatele nemůže být dosažen pouhou změnou kurzu, ale teprve realizací celé operace. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu z října 2008, sp. zn. 2 Afs 58/2008, který se zabývá výkladem pojmu *výdaj na dosažení příjmů*; v tomto rozhodnutí soud dospěl k závěru, že se jedná o takový výdaj, který vynakládáme k tomu, abychom určitý příjem dosáhli, tj. nabyli (získali). Z této logiky dle stěžovatele vyplývá, že zisky, které byly dosaženy jsou takové zisky, které byly nabyty, resp. získány. Takovou kategorií tedy nemůže být zisk, který ještě nebyl realizován a jehož konkrétní výše je nadmíru nejistá, neboť závisí na aktuálním kurzu měny k datu skutečné realizace případu (splátky úvěru, inkasa pohledávky). Nerealizované kurzové zisky dle stěžovatele pouze uměle navyšují hospodářský výsledek, což má nepochybně dopady i do oblasti obchodněprávní (např. se z výše tohoto výsledku vychází při výplatě podílů na zisku, resp. dividend, apod.; společnost tak ad absurdum může vyplácet dividendu z reálně neexistujících finančních zdrojů, aniž by jednala v rozporu s právními předpisy). Přepočet pohledávek a závazků k rozvahovému dni a vznik eventuálních kurzových rozdílů dle stěžovatele zcela zřetelně nevede ke skutečné realizaci zisku – proto se pro tuto položku používá označení *nerealizované* či *rozvahové*.

Na základě uvedeného tedy nelze souhlasit se závěrem městského soudu, že metoda účtování upravená v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví je v souladu s předmětem účetnictví vymezeným v ust. § 2 zákona o účetnictví (účtuje se o nákladech a výnosech) a v ustanovení § 3 cit. zákona (účtuje se o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí). V tomto ohledu byla předložená právní otázka ze strany městského soudu posouzena nesprávně.

Stěžovatel uvádí, že v žalobě rovněž uplatnil námitku stran samotného způsobu, jakým došlo ke změně účetní metody, konkr. k přechodu z rozvahové metody účtování nerealizovaných kurzových rozdílů platné k 31. 12. 2001 na výsledkovou metodu účtování. Metoda spočívající ve výsledkovém způsobu účtování, kterou předepisuje ust. § 60 prováděcí vyhlášky, je aktuální od 1. 1. 2002, kdy vstoupilo v platnost Opatření Ministerstva financí ČR, čj. 281/89 759/2001 ze dne 13. 11. 2001 (dále jen „Postupy účtování 2002“). Vydáním Postupů účtování 2002 reagovalo ministerstvo na změnu zákona o účetnictví provedenou zákonem č. 353/2001 Sb. Přestože se novelizace zákona o účetnictví problematiky nerealizovaných kurzových rozdílů nedotkla, došlo na základě Postupů účtování 2002 k zásadní změně metodiky účtování o těchto kurzových rozdílech. Opatření platné před datem účinnosti Postupů účtování 2002 totiž stanovilo, že se nerealizované kurzové rozdíly účtují opačným způsobem, tj. rozvahově na příslušné účty aktiv a pasiv (v účtové skupině 38) neovlivňující výsledek hospodaření. K ovlivnění hospodářského výsledku tedy docházelo pouze nepřímo, a to v důsledku povinnosti vytvořit rezervu na vyúčtované nerealizované kurzové ztráty. Vzhledem k tomu, že z pohledu zákona o daních z příjmů se jednalo o daňově neuznatelnou rezervu, k zatížení základu daně v důsledku této metody účtování o nerealizovaných kurzových rozdílech nedocházelo.

Městský soud ve svém rozsudku konstatoval, že podzákonná úprava byla přijata v souladu s čl. 79 odst. 3 Ústavy, nepřekračuje meze zákona a jeho zmocnění, neboť pouze zpřesňuje způsob účtování takovou metodou účetnictví, která je v souladu s předmětem účetnictví vymezeným v ust. § 2 a § 3 zákona o účetnictví. S takovým závěrem městského soudu stěžovatel zásadně nemůže souhlasit; změnu účetní metody spočívající v zachycení nerealizovaných kurzových rozdílů opačným způsobem s tomu odpovídajícími dopady v daňové oblasti, nelze

vnímat ani jako vývoj, upřesnění či zdokonalení účetní metody. Jedná se totiž o zcela zásadně rozdílné zachycení této položky v rámci účetnictví. Tento obrat ve způsobu účtování nerealizovaných kurzových rozdílů přitom nevychází z konkrétní změny zákonných ustanovení. Novela zákona o účetnictví, jejímž doprovodem byly Postupy účtování 2002, nepřinesla změnu principů, na nichž zákon doposud spočíval, a neobsahovala ani žádné změny týkající se přímo nerealizovaných kurzových rozdílů. Dle stěžovatele nestačí, tak jak učinil městský soud, pouze konstatovat, že vyhláška byla přijata na základě zákonného zmocnění a v souladu s Ústavou, ale je třeba se zabývat také samotným jejím obsahem, tedy tím, zda je v souladu se zákonem a nezakládá zákonem neupravené vztahy a nepřekračuje rozsah zákona, k jehož provedení byla vydána. Stěžovatel poukazuje na to, že městský soud si sám protiřečí, pokud na jednu stranu uvádí, že metoda účtování byla zpřesněna, na druhou stranu však připouští, že došlo ke změně metodiky účtování, avšak tato změna má dostatečný zákonný podklad. Vzhledem k tomu, že zákon o účetnictví neobsahuje konkrétní podmínky, ze kterých metody účtování vycházejí, vyplývá z logiky věci, že prováděcí předpisy v této otázce musí bezprostředně respektovat zásady vedení účetnictví – zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti zakotvenou v § 7 zákona o účetnictví, jejíž podstatou je vykázání reálného finančního a majetkového postavení účetní jednotky, které odpovídá skutečnostem, které v průběhu účetního období nastaly. Projevem této zásady je dle stěžovatele především požadavek stálosti účetních metod. Pokud požadavku dle § 7 zákona o účetnictví do konce roku 2001, tj. věrného a poctivého zobrazení odpovídalo účtovat nerealizované kurzové rozdíly na bilanční účty, není možné, aby bez změny příslušných ustanovení zákona, bylo od roku 2002 v souladu a v mezích zákona, účtovat nerealizované kurzové rozdíly na výsledkové účty, tedy koncepčně naprosto odlišným způsobem. Takovéto přehodnocení účetní metodiky ze strany správního orgánu za nezměněného stavu prováděného právního předpisu představuje ze strany ministerstva financí svévoli nabourávající ústavní princip právní jistoty adresátů právních norem, který má vést státní správu k tomu, aby její postup byl dlouhodobě jasný, odůvodněný a předvídatelný v souladu s cíli zákonné úpravy, a z něj vyplývající princip legitimního očekávání; stěžovatel zde odkazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005, publ. ve Sb. NSS č. 8/2005, pod č. 605. Stěžovatel i s odkazem na výše uvedenou judikaturu nepovažuje za legitimní, aby totéž ustanovení právního předpisu týkající se povinnosti přepočtu pohledávek a závazků vyjádřených v cizí měně (§ 24 zákona o účetnictví) bylo bez příslušné obsahové změny prováděno pokaždé jinou, a to protichůdnou metodou. Takový postup správního orgánu považuje stěžovatel za flagrantní zneužití výkonu zákonem svěřené působnosti, resp. právem aprobovaného účelu pravomoci provádět ustanovení zákona.

Stěžovatel uvádí, že koncepční změna účetní metody v prováděcím předpise se přitom díky vazbě zákona o daních z příjmů na účetnictví přímo odrazila ve výpočtu daňové povinnosti; na základě podzákonné normy totiž došlo de facto k rozšíření základu daně o položku nerealizovaných kurzových rozdílů, což ostatně ve vyjádření k žalobě potvrdil i sám žalovaný, který na jednu stranu tvrzení stěžovatele, že by se součástí základu daně stala nová položka, odmítl, nicméně vzápětí dodal, že *„došlo ke změně, kdy tato položka vstoupí do výnosů, do hospodářského výsledku a také do základu daně.“* Nelze tedy souhlasit se závěrem městského soudu, že změna provedená Postupy účtování 2002 nezaložila v zákoně nezakotvené společenské vztahy, protože změna systému účtování nerealizovaných kurzových rozdílů ve svém důsledku znamenala vznik nové daňové povinnosti – pozitivní v případě vykázání nerealizovaných kurzových zisků či negativní v případě vykázání nerealizovaných kurzových ztrát. Zatímco do 31. 12. 2001 nepodléhala tato položka zdanění, od 1. 1. 2002 tvoří součást základu daně, a to pouze na základě Postupů účtování 2002, resp. na základě účetní vyhlášky od 1. 1. 2003, tj. v obou případech na základě podzákonných norem, které jsou přitom v rozporu s ust. § 25 odst. 5 zákona o účetnictví. Zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů dle stěžovatele představuje nezákonný zásah do jinak nedotknutelného vlastnického práva, a je tedy v přímém rozporu s ústavním pořádkem České republiky. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na čl. 11 odst. 5 Listiny

základních práv a svobod, podle kterého lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona. Realizace sekundární zákonodárné pravomoci orgánem moci výkonné (zde ministerstvem financí) je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky.

Druhá zásadní námitka stěžovatele, kterou v žalobě uplatnil, směřovala k tomu, že zdanění nerealizovaných kurzových zisků nemůže podléhat dani z příjmů právnických osob, neboť se nejedná o příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Stěžovatel s odkazem na znění ust. § 18 odst. 1 a § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů tvrdí, že z uvedených ustanovení vyplývá, že zdanit lze pouze příjem, za který jsou podle ust. § 23 odst. 6 cit. zákona považována peněžní i nepeněžní plnění, bližší vymezení pojmu příjem zákon přitom neobsahuje. Stěžovatel zde odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, v němž soud vymezil příjem podléhající dani z příjmů právnických osob jako navýšení majetku daňového poplatníka, přitom se musí jednat o příjem skutečný nikoli pouze zdánlivý; to znamená, že toto navýšení majetku se musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. Obdobný přístup dle názoru stěžovatele lze dovodit i z judikatury Ústavního soudu; např. v nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 438/01 ze dne 2. 10. 2002, soud konstatoval, ve vztahu k ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že zákon umožňuje odečíst od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění zisku bere na zřetel. Rovněž poukázal stěžovatel i na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 35/2010, ze dne 31. 3. 2011, ve kterém se např. uvádí: *„I v případě účtování na dohadní účet pasivní je třeba zachovat princip, že je účtováno pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak dosud není známa jeho přesná výše. Městský soud ostatně toto pravidlo zdůrazňuje v souvislosti s akruální zásadou, kterou je vedení účetnictví ovládáno....“* Pokud je tedy možno účtovat pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, tj. v konečné důsledku od základu daně lze odečíst pouze náklad, který byl reálně uskutečněn, měla by stejná logika platit i pro zahrnování výnosů do základu daně a jejich následné zdanění. Z uvedeného nelze než dovodit, že v případě nerealizovaných kurzových rozdílů, resp. zisků, se nejedná o příjem, ale pouze o přecenění cizoměnových závazků. Eventuální příjem by tedy mohl být spatřován v úspoře peněžních prostředků, tj. v tom, že daňový subjekt ve svém důsledku vynaloží na splacení závazku v cizí měně méně korun, než předpokládal při jeho přijetí. Jde tedy o jakousi formu negativního příjmu, resp. úspory. Nicméně i tento negativní příjem je možno považovat za dosažený teprve realizací, tj. v momentě, kdy daňový subjekt reálně takové úspory dosáhl, což je v daném případě okamžik zmenšení samotného cizoměnového závazku, nikoli jeho korunového ekvivalentu. Přecenění zbývající části hodnoty závazku k rozvahovému dni touto realizací příjmu nepochybně není, neboť pouze se navozuje situace, jako by došlo k splacení, která ovšem nemá svůj odraz v realitě. V případě zdaňování nerealizovaných kurzových zisků je tedy zdaňována fiktivní částka, kterou by daňový subjekt, jakožto úsporu dosáhl, kdyby ke stanovenému datu (31. 12.) splatil cizoměnový závazek; onen výnos však nebyl dosažen, neboť závazek nadále přetrvává. Dle názoru stěžovatele nemůže obstát závěr městského soudu o tom, že zisk je dosažen již samotnou změnou kurzu. Stěžovatel uvádí, že pokud by tomu tak mělo být, musel by např. z úvěru v cizí měně, byť by z něho nic nesplatil, po skončení roku odvést daň, neboť k 31. 12. dojde k poklesu kurzu dané měny vůči české koruně; byl by tedy nucen zaplatit daň z jakési fiktivní úspory, která potencionálně může nastat, pokud nedojde k dalšímu vývoji kurzu, až za několik let. 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 zisků před okamžikem jejich vlastní realizace žádné opodstatnění, jedná se pouze o fiktivní příjem (nebo výdaj), což znamená, že u poplatníka není zdaňován příjem, protože ho reálně nedosáhl. V případě stěžovatele tudíž nemohlo dojít ke vzniku reálného příjmu k datu sestavení účetní závěrky, ale mohlo se tak stát nejdříve k datu splacení jednotlivého přijatého úvěru či jeho části.

Stěžovatel považuje zdanění nerealizovaných kurzových zisků do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2004, 2005 a 2006 za nesprávné, nezákonné a v rozporu se zákonem o daních z příjmů i v rozporu s ústavním pořádkem.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný v písemném vyjádření konstatoval, že kasační stížnost neobsahuje žádné jiné skutečnosti, na které by bylo třeba reagovat nad rámec jeho vyjádření k žalobám, proto nepovažuje za nutné dále se vyjadřovat.

III. Posouzení věci Městským soudem v Praze

Předmětem posouzení věci městským soudem k žalobním námitkám stěžovatele byly dvě zásadní otázky. Za prvé, zda podzákonná norma, vyhl. č. 500/2002 Sb. je či není v ust. § 60 v souladu se zákonem, zda není protiústavní a zda není v rozporu s komunitárním právem.
Za druhé, zda za příjem podléhající dani lze považovat fiktivní příjem, který vzniká mimo dispoziční právo daňového subjektu.

Stěžovatel tvrdil, že výše citované ustanovení prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví porušuje zákon, a to především zásadu kontinuity a stálosti účetních metod; uvedl, že předmětná vyhláška platí od 1. 1. 2003 a navázala na předchozí opatření platná pro rok 2002, přičemž od 1. 1. 1992 do konce roku 2001 existovala podzákonná norma, tj. „Postupy účtování“, které zavazovaly daňové subjekty účtovat rozvahově; tato změna dle stěžovatele není možná, když se nezměnil zákon o účetnictví, tento zákon ani neuvádí, jak zachytit přecenění závazku v cizí měně. Dále namítal stěžovatel nesoulad vyhlášky se zákonem, přitom uvádí, že sice ministerstvo vydalo vyhlášku na základě zákonného zmocnění, ale vyhláška zákon rozšiřuje a pozměňuje. V daném případě ministerstvo změnilo účetní metodu z rozvahového účtování na účtování výsledkové, čímž došlo k porušení zásady věrného a poctivého účetnictví, která byla od roku 1992 nastolena. Postup, kdy dochází ke změně účtování, a virtuální zisky v závislosti na změně metody účtování jsou zahrnuty do hospodářského výsledku, není v souladu s výše uvedenou zásadou. Stěžovatel namítal, že žalovaný nelogicky argumentuje tím, že nerealizovaný kurzový zisk je třeba zaúčtovat do výnosů v případě, jde-li o účtování dle účetních metod, které jsou v souladu s vyhláškou; stěžovatel však tvrdí, že právě tato vyhláška je nezákonná (samotná skutečnost, že stěžovatel sám nejdříve takto účtoval, neznamená, že s touto metodou souhlasí). Stěžovatel v žalobě podrobně odůvodnil, proč považuje výsledkovou metodu účtování za nesprávnou, a to i ohledem na ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Stěžovatel rovněž poukázal na to, že s účinností od 1. 1. 2004 byl zákonem č. 437/2003 Sb., změněn zákon o účetnictví v ust. § 1 odst. 1, který odkazuje na Čtvrtou směrnici Rady 78/660 EHS, podle níž se oceňují, v souladu se zde obecnými zásadami, jen zisky, které byly vytvořeny k rozvahovému dni, tedy jen zisky skutečně realizované. Rovněž ostatní evropské státy účtují rozvahově. Stěžovatel poukázal na to, že změna účetní metody byla provedena v důsledku posilování české koruny, novela zákona o účetnictví nepřinesla žádnou změnu, co se týče účtování nerealizovaných kurzových zisků, zajistila slučitelnost s právem ES, zavedla nově způsob ocenění reálnou hodnotou u konkrétních složek, mezi něž patří případ měnových pasív. Stěžovatel dále odkázal na právní úpravu zdanění dle § 23 odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů, poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž jednoznačně vyplývá, že příjem musí být reálný, nikoli zdánlivý, musí se projevit ve sféře subjektu a musí být využitelný.

Městský soud v odůvodnění svého rozhodnutí a priori předestřel relevantní ustanovení zákonných předpisů, na jejichž základě dospěl k závěrům, kterými své rozhodnutí odůvodnil.

Dovodil předně, že účelem účetnictví je vykázat reálné finanční a majetkové postavení, které odpovídá skutečnostem, jež v průběhu účetního období nastaly; takovými skutečnostmi přitom mohou být změny devizového kurzu, které tak nastolují skutkový stav, o kterém má být účtováno. Protože předmětem účetnictví je dle § 2 zákona o účetnictví rovněž pohyb aktiv, závazků a jiných pasiv, a dále i náklady a výnosy a výsledek hospodaření, pak dle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví měl stěžovatel účtovat i o skutečnostech, které jsou předmětem tohoto účetnictví; měl tak přitom činit v souladu s účetní metodou, jíž je podle § 4 odst. 8 zákona o účetnictví i způsob oceňování závazků, jehož pravidla jsou dána v ust. § 24 odst. 2 cit. zákona (k okamžiku ocenění) a pro případ závazků vyjádřených v cizí měně v ust. § 24 odst. 6 cit. zákona. Soud konstatoval, že cizoměnové hodnoty závazků po jejich přepočtu na Kč se tedy stávají předmětem účetnictví, o kterých je daňový subjekt povinen účtovat, bez ohledu na okamžik zaplacení nebo přijetí. Takový způsob účtování je metodou účtování, která vychází z výše uvedených ustanovení zákona o účetnictví a dále z § 60 prováděcí vyhl. č. 500/2002 Sb. Tato byla vydána dle § 37d zákona o účetnictví, konkrétně k provedení § 4 odst. 8 zákona o účetnictví a jednoznačně stanoví, že kurzové rozdíly vznikající při ocenění majetku a závazků, uvedených v § 4 odst. 12 cit. zákona, k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů. Městský soud tedy uzavřel, že způsob účtování výsledkovou metodou má oporu v zákoně.

K námitce stěžovatele stran nezákonnosti podzákonné právní úpravy městský soud uvedl, že prováděcí vyhláška byla přijata v souladu s čl. 79 odst. 3 Ústavy a nepřekračuje meze zákona, neboť zpřesňuje způsob účtování takovou metodou účetnictví, která je v souladu s předmětem účetnictví vymezeným v ust. § 2 (účtuje se o nákladech a výnosech) a v souladu s ust. § 3 cit. zákona (účtuje se o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí). Městský soud konstatoval, že předmětná vyhláška má základ v zákonných ustanoveních obsažených v zákoně o účetnictví, a nezakládá v citovaném zákoně nezakotvené společenské vztahy. Změna metodiky účtování z rozvahových na výsledkové účty podle Postupů účtování 2002 dle přesvědčení městského soudu má oporu v ust. § 37b zákona o účetnictví, a tím i v § 60 prováděcí vyhlášky. Městský soud dále konstatoval, že uvedená změna postupu účtování na účtech výsledkových nemá ve svém důsledku dopad na jiný způsob zdanění, neboť pro to, jak je třeba tyto kurzové rozdíly zdaňovat, platí úprava stanovená v ust. § 23 odst. 2 písm. a) a § 24 odst. 10 zákona o daních z příjmů, a dále ust. § 2, § 3 odst. 1 a § 4 odst. 8 písm. g) a § 4 odst. 12, § 24 odst. 1 a 6 zákona o účetnictví. Pro způsob účtování a zjištění výsledku hospodaření pro účely ust. § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, tedy pro účely zjištění základu daně, je podstatnou skutečností a skutkovou okolností odrážející reálné finanční a majetkové postavení stěžovatele nikoli to, zda stěžovatel obdržel kurzový zisk jako reálný příjem, nýbrž změna kurzu, která v průběhu trvajících závazků reálně nastala; tato změna kurzu, o které se účtuje přepočtem cizoměnových hodnot na české koruny k okamžiku ocenění, k tomuto okamžiku deklaruje reálné finanční a majetkové postavení stěžovatele, a odráží skutečnost, která v průběhu účetního období nastala (došlo reálně ke změně kurzu a k majetkovému navýšení bez ohledu na zaplacení závazku). Městský soud v této souvislosti se ztotožnil s příkladem žalovaného stran účtování do výnosů na základě vystavených faktur, aniž by přitom muselo dojít k úhradě, a to proto, že pro účely základu daně se vychází z účetnictví a předmětem daně jsou výnosy z veškeré činnosti a z nakládáním s veškerým majetkem, přitom toto pravidlo jasně vyplývá z ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví. Zákon o daních z příjmů přitom nemá žádné zvláštní ustanovení týkající se nerealizovaných kurzových rozdílů, které by bylo odchylkou pro aplikaci účetní metodiky, ani ve vztahu ke zdanění těchto výnosů. Stěžovatel ostatně sám shodně s žalovaným připouští, že v zákoně o daních z příjmů není opora pro vyjmutí kurzových rozdílů vznikajících při ocenění závazků ke konci rozvahového dne zaúčtovaných na účtu finančních výnosů. Městský soud přitom spatřuje rozpornost tvrzení stěžovatele, pokud na jednu stranu tvrdí, že zákon neumožňuje vynětí nerealizovaných kurzových

rozdílů ze základu daně, a na stranu druhou požaduje, aby se soud zabýval tím, zda zákon poskytuje dostatečnou oporu pro zahrnutí kurzových zisků do základu daně. Městský soud konstatoval stran této druhé námitky, že zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů má od roku 2003 svůj základ jak v zákoně o daních z příjmů, tak v zákoně o účetnictví, potažmo v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb., nedošlo tedy ze strany správce daně, pokud za daná zdaňovací období ponechal tyto částky v základu daně, k neústavnímu a nezákonnému zásahu do vlastnického práva stěžovatele.

Městský soud konstatoval, že nebylo podstatné, zda stěžovatel účtoval o nerealizovaných kurzových rozdílech výsledkově či rozvahově, neboť metodika účtování nebyla podstatná pro posouzení, zda předmětné kurzové rozdíly podléhají či nepodléhají zdanění. Skutečnost, že ve smyslu ust. § 25 odst. 2, resp. ust. § 26 zákona o účetnictví, účetní jednotky při oceňování zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, přitom není v rozporu s ust. § 3 odst. 1 cit. zákona, podle kterého se účtuje o všech nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí, neboť pod výraz dosažení zisku je ve smyslu kontextu uvedené právní úpravy účtování a zdanění třeba podřadit i dosažení výnosu z přepočtu cizoměnových hodnot na české koruny.

Městský soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele směřující k údajnému rozporu metodiky účtování se Čtvrtou směrnicí Rady 78/660/EHS, když nadto tuto námitku stěžovatel vznesl ve zcela obecné rovině, aniž by konkretizoval, v čem rozpor spatřuje, až při ústním jednání. Městský soud uvedl, že zákon o účetnictví byl v souvislosti s uvedenou směrnicí novelizován zákonem č. 437/2003 Sb., s účinností od 1. 1. 2004, a v tomto novelizovaném znění již byl na případ stěžovatele aplikován. Předmět účetnictví a metody účtování již byly posuzovány podle právní úpravy, do které se promítly principy účtování podle uvedené směrnice. Zmíněná novela zákona o účetnictví v intencích této směrnice změnila dikci zákona o účetnictví v § 3 odst. 1 tak, že část textu„ ....*zatímco o veškerých výdajích a příjmech účtují až v okamžiku jejich skutečného zaplacení nebo přijetí*“, zrušila. Městský soud tak konstatoval, že z ust. §3 odst. 1 zákona o účetnictví účinného od 1. 1. 2004 vycházejí i závěry žalovaného, proto jsou respektovány i principy Čtvrté směrnice, které se stěžovatel dovolává, neboť tyto byly do zákona o účetnictví promítnuty.

IV. Podstatné skutečnosti z obsahu spisu

Stěžovateli byla za zdaňovací období roku 2006 vyměřena na základě řádného daňového přiznání daň z příjmů právnických osob; za období 2004 a 2005 tak správce daně učinil na základě dodatečných daňových přiznání. Stěžovatel ve svých přiznáních přitom vycházel při výpočtu daně z toho, že při účtování kurzového rozdílu z ocenění závazku vyjádřeného v cizí měně, každý měsíc účtoval na analytických účtech ve prospěch finančních výnosů nebo na vrub finančních nákladů a dále k rozvahovému dni účtoval ve prospěch finančních výnosů a na konci rozvahového dne k 31. 12. účtoval zisk při ocenění závazků vyjádřených v cizí měně. Jako důvod (pro podání odvolání, resp. dodatečná daňová přiznání) vedoucí k odlišnosti v účtování, a v důsledku toho i ke změně daňové povinnosti uvedl stěžovatel, že údaj na řádku 162 v daňových přiznáních za jednotlivá období, nebyl v souladu s ustanoveními zákona o daních z příjmů, v důsledku toho potom základ daně a daň nebyly za jednotlivá období stanoveny ve správné výši. Stěžovatel konstatoval, že sám v letech 2004 až 2006 nesprávně účtoval o tzv. nerealizovaných kurzových rozdílech vzniklých z přecenění dlouhodobých závazků znějících na cizí měnu na české koruny, přitom způsob, jakým účtoval považuje za odporující zásadě věrného a poctivého obrazu účetnictví dle § 7 odst. 2 zákona o účetnictví. Uvedl, že dle jeho názoru nelze nerealizované kurzové rozdíly podrobit dani z příjmů.

Správce daně a potažmo žalovaný při posouzení věci vycházel 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. Dále správní orgány poukázaly 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. Správní orgány shodně dospěly k závěru, že účtování nerealizovaných kurzových rozdílů, tak jak stěžovatel 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 roky 2004, 2005 a 2006, v níž se uvádí, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, závazků, vlastního kapitálu a finanční situace společnosti vždy k 31. 12. každého roku a věrný obraz výsledku hospodaření, a to v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými předpisy. Stěžovatel byl rovněž odkázán na ust. § 20 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého pro stanovení základu daně platí ustanovení § 23 až 33 zákona; v zákoně přitom není nikde 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.

Z obsahu spisového materiálu se podává, že není ve věci sporu o stavu skutkovém, předmětem odvolacího řízení, a následného přezkumného řízení před městským soudem, byla toliko otázka právní, a to, zda z platné právní úpravy obsažené v zákoně o účetnictví a v zákoně o daních z příjmů lze dovodit povinnost daňového subjektu účtovat o nerealizovaných kurzových rozdílech výsledkovou metodou, v jejímž důsledku jsou tyto rozdíly zahrnuty do hospodářského výsledku, tedy i do základu daně a podléhají zdanění, či nikoli. Žalovaný a poté i městský soud dospěli ke shodnému závěru, tedy že zdanění kurzových rozdílů má oporu v platné právní úpravě.

V. 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 je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti, stejně tak jako již v řízení před městským soudem i v řízení daňovém, uplatňuje dvě zásadní námitky, a to nezákonnost prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., resp. její rozpor v § 60 se zákonem o účetnictví, nesprávnost změny metody účtování nerealizovaných kurzových rozdílů (tj. účtování do výnosů); současně tvrdí, že je tato vyhláška v rozporu s komunitárním právem. Za druhé namítá, že se v případě nerealizovaných kurzových rozdílů nejedná o zdanitelný příjem (výnos).

Nejvyšší správní soud se v první otázce stran zákonnosti prováděcí vyhlášky ztotožnil se s názorem městského soudu, byť ke svým závěrům dospěl Nejvyšší správní soud na základě jiné úvahy, v otázce druhé městskému soudu již přisvědčit nemohl.

Nejvyšší správní soud především předesílá, že předmětem řízení je zdaňovací období roku 2004, 2005 a 2006, je tedy třeba vycházet z relevantní právní úpravy; tj. zákona o účetnictví, ve znění novely č. 437/2003 Sb., účinné od 1. 1. 2004 a relevantních prováděcích předpisů k tomuto období se vztahujícím. Není proto předmětem řízení, a pro posouzení otázky zdanění je zcela nepodstatné, zkoumat důvody změny metody účtování platné od roku 1992 do 31. 12. 2001. Vstupem České republiky do Evropské unie je třeba vycházet z komunitárního práva.

Nejvyšší správní soud a priori však považuje za nutné předeslat, že je třeba při 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.

V projednávané věci stěžovatel sice zpochybňuje metody účtování, nicméně v jeho majetkové sféře se povinnosti stanovené účetními předpisy, tedy i metody účtování neprojevují samy o sobě, ale nepřímo až teprve ve svém důsledku, tj. účetním vytvořením hospodářského výsledku, z něhož se vychází při zdanění. Lze tedy uzavřít, že nikoli samotná metoda účtování, ale teprve až stanovení daňové povinnosti je způsobilé stěžovatele zasáhnout 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. Vycházeje z této premisy je otázka způsobu účtování nepodstatná.

Nejvyšší správní soud proto s přihlédnutím k úvahám výše, neshledal, že by samotná prováděcí vyhláška byla v rozporu se zákonem o účetnictví, resp. v rozporu s komunitárním právem, konkrétně s mezinárodními účetními standardy.

V České republice je účetnictví upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcími vyhláškami, soubory českých účetních standardů ministerstva financí. Přímou účinnost mají v souvislosti s aplikací mezinárodních standardů účetního výkaznictví a nařízení Evropské unie.

Účetnictví je předmětem směrnic EU platných pro všechny (nebo určité) druhy společností. Zákon o účetnictví, stejně jako ostatní zákony platné v České republice musí být s legislativou Evropské unie harmonizován. Směrnice jsou povinny členské země v předepsané době povinny zahrnout do národní legislativy; pro členské země je obsah směrnice závazný i v případě, že nebyly začleněny do národní legislativy, avšak pouze v případě výhodnosti pro podnikatele (nikoli v případě výhodnosti pro stát). Evropské společenství v oblasti účetnictví vyžaduje respektování zejména Čtvrté, Sedmé a Osmé směrnice ES.

Novela zákona o účetnictví provedená v roce 2004 přímo odkazuje v ust. § 1 na Čtvrtou směrnici Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978, založené na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách určitých forem společností, ve znění směrnic Rady 83/349/EHS, 84/569/EHS, 89/666/EHS, 90/604/EHS, 90/605/EHS, 94/8/ES, 1999/60/ES, směrnic Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES a 2009/49/ES; dále odkazuje na Sedmou směrnici Rady 83/349/EHS ze dne 13. června 1983, založené na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách, ve znění směrnic Rady 89/666/EHS, 90/604/EHS, 90/605/EHS, směrnic Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES a 2009/49/ES. Rovněž odkazuje na Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002, o uplatňování mezinárodních účetních standardů. České státní orgány i soudy jsou proto povinny vykládat vnitrostátní právo v intencích a v souladu s právem komunitárním, které je obsahem uvedených dokumentů.

Pro posouzení projednávané věci je relevantní Čtvrtá směrnice Rady ES ze dne 25. července 1978 založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o založení EHS, o ročních účetních závěrkách některých forem společností (78/660/EHS). Tato směrnice se vztahuje mimo jiné i na akciové společnosti, tedy dopadá i na stěžovatele. V čl. 31 odst. 1 směrnice se stanoví, že členské státy zajistí, aby položky uvedené ve výročních zprávách byly oceněny v souladu s obecnými zásadami, mimo jiné zde uvádí, že zahrnout se smějí jen zisky, které byly vytvořeny k rozvahovému dni.

Rovněž je třeba vycházet z mezinárodního účetního standardu, konkr. IAS 21 – Dopady změn měnových rozdílů, který stanoví definici funkční měny, zaúčtování cizoměnových transakcí ve funkční měně a zaúčtování zahraniční jednotky a prezentace v jiné měně než je funkční měna. Standard rovněž definuje kurzový rozdíl jako výsledek převodu určitého počtu jednotek jedné měny do jiné měny při různých měnových kurzech; kurzové rozdíly vznikají <u>při vypořádání peněžních položek nebo při převodu</u> peněžních položek v měnových kurzech odlišných od těch, kterými byly převedeny při prvotním zaúčtování během období nebo v předchozích účetních závěrkách – tyto se účtují jako zisky nebo ztráty. V bodu 50 se mino jiné uvádí, že zisky a ztráty z transakcí v cizí měně a kurzových rozdílů vznikajících z převodu výsledků a finanční pozice účetní jednotky do jiné měny mohou mít daňové účinky. Citovaný mezinárodní účetní standard upravuje pouze účtování, neřeší však již dopady daňové. Ty jsou zcela ponechány v oblasti přímých daní národním úpravám.

Zákon o účetnictví, který je třeba interpretovat v intencích „Čtvrté směrnice“ a mezinárodních účetních standardů, nestanoví, jakou metodou se má účtovat, toto stanoví pouze prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., která v § 60 hovoří obecně o kurzových rozdílech, aniž však již bere v potaz dopady daňové, nerozlišuje mezi kurzovými rozdíly realizovanými a nerealizovanými. Mezinárodní účetní standardy vycházejí z principu, že každá transakce

v účetnictví je zobrazována podle ekonomických dopadů. Lze tedy dovodit, že pokud existují dvě transakce, které jsou ekonomicky stejné a právně se liší, mají být zaúčtovány stejně, pokud existují dvě transakce, které jsou právně stejné, ale ekonomicky se liší, je třeba je zaúčtovat odlišně. V těchto intencích je nutno interpretovat i zákon o účetnictví a navazující prováděcí předpisy.

Výše uvedené však neznamená, že by předmětná vyhláška odporovala principům zákona o účetnictví nebo komunitárním předpisům, nebo s nimi byla v rozporu, jak tvrdí stěžovatel. Vyhláška mezi realizovanými a nerealizovanými kurzovými rozdíly nerozlišuje, toto rozlišení je proto třeba provést v rovině daňové. Jak již bylo uvedeno výše, je třeba ji však v intencích komunitárních předpisů interpretovat. Je zcela v souladu se zásadami účetnictví, a to především se zásadou obsaženou v ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví, je-li v účetnictví zachycen určitý reálný stav majetku, tedy i jeho aktuální majetková hodnota. Dle citovaného ustanovení účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Je tedy zcela legitimní zahrnout do finanční situace účetní jednotky ke konci roku na příslušných účtech i „fiktivní" příjem nebo ztrátu v podobě rozdílu vzniklého z přecenění cizoměnového závazku na tuzemskou měnu. To však ještě samo o sobě nic nevypovídá o povaze takového „příjmu" a jeho daňovém režimu, resp. o tom, co má a může být podrobeno dani. Jak již bylo uvedeno výše, cíle účetnictví a daní nejsou shodné; v řadě případů existují rozdíly mezi daněmi a účetnictvím (např. daňové odpisy a účetní odpisy, daňově uznatelné výdaje a veškeré zaúčtované výdaje, apod).

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že v samotné provedené změně metody účtování z rozvahové na výsledkovou neshledal nepředvídatelnost práva, neshledal přitom ani namítaný rozpor prováděcí vyhlášky se zákonem o účetnictví. Změna účetní metody nebyla provedena zpětně, ale vztahovala se na období následující a nezasáhla nepřípustným způsobem do vztahů již existujících. 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.

Lze tak do jisté míry akceptovat závěr městského soudu, že *„metodika účtování nebyla podstatná pro posouzení, zda předmětné kurzové rozdíly podléhají či nepoléhají zdanění."* Jak je výše uvedeno, samotný způsob účtování zcela jistě nikterak do majetkových práv stěžovatele nezasáhl a ani zasáhnout nemohl. Městský soud se však již dále dopady účtování nerealizovaných kurzových rozdílů do sféry daňové, tedy do sféry majetkových práv stěžovatele, nezabýval a námitku stěžovatele, že se nejedná o příjem podléhající zdanění posoudil pouze v intencích povinností, které pro stěžovatele vyplývají z účetních předpisů. Přitom konstatoval, že „*(s)kutečnost, že ve smyslu ust. § 25 odst. 2, resp. ust. § 26 zákona o účetnictví, účetní jednotky při oceňování zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, přitom není v rozporu s ust. § 3 odst. 1 cit. zákona, podle kterého se účtuje o všech nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí, neboť pod výraz dosažení zisku je ve smyslu kontextu uvedené právní úpravy účtování a zdanění třeba podřadit i dosažení výnosu z přepočtu cizoměnových hodnot na české koruny."* Za zcela nepřípadný na projednávanou věc považuje Nejvyšší správní soud odkaz městského soudu na účtování tržeb, které jsou také zahrnovány do výnosů na základě vystavených faktur, aniž by muselo dojít k jejich úhradě. Městský soud však nikterak nebral v potaz, že zatímco v případě, který uvádí, je vystavena faktura za skutečné poskytnutí služeb nebo dodání zboží (realizovaný účetní případ), nerealizovaný kurzový rozdíl zaznamenává pouze vývoj hodnoty závazku v českých korunách bez vazby na jakoukoli skutečnou realizaci, resp. vlastní realizace účetního případu zde chybí.

Městský soud v odůvodnění rozsudku mimo jiné konstatoval: *„Pro způsob účtování a zjištění výsledku hospodaření pro účely ust. § 23 odst. 2 písm.a) zákona o daních z příjmů, tedy pro účely zjištění základu daně, je podstatnou skutečností a skutkovou okolností odrážející reálné finanční a majetkové postavení stěžovatele, nikoli to, zda stěžovatel obdržel kurzový zisk jako reálný příjem, nýbrž změna kurzu, která v průběhu trvajících závazků reálně nastala (dodatečně zvýrazněno).* Jakkoli z hlediska účetního není rozhodné, zda stěžovatel obdržel kurzový zisk jako reálný (faktický) příjem, pro účely daňové je povaha „příjmu" zcela zásadní. Nejvyšší správní soud zde přitom 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). Nelze však pro účely stanovení samotného předmětu zdanění a stanovení základu daně dle § 23 zákona o daních z příjmů považovat za nepodstatnou skutečnost, zda představuje kurzový zisk reálný příjem nebo zda pouze reálně nastala změna kurzu, která je v účetnictví určitým způsobem vyjádřena.

Z požadavků kladených na právní stát (č. 1 odst. 1 Ústavy ČR) mj. plyne, že stát může vyžadovat od jednotlivců 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. K tomu, aby určité soukromé osobě mohla být stanovena daňová povinnost vůči státu, musí být v první řadě splněna nutná a svojí podstatou samozřejmá podmínka zákonného zakotvení takové povinnosti (viz čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Vedle toho je však k zachování ústavní konformity takové povinnosti třeba, aby podmínky jejího uložení odpovídaly požadavkům vyplývajícím z toho, že Česká republika je (materiálním) právním státem (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy). Mezi tyto požadavky patří zejména použití racionálních a nediskriminačních kritérií pro určení, kdo daňové povinnosti podléhá a kdo nikoli, vyloučení jiných aspektů libovůle a dodržení zásady proporcionality a zákazu vyvlastňovacího nebo jinak likvidačního charakteru daně (viz rozsudek NSS č. j. 2 Afs 159/2005 – 43, ze dne 22. 2. 2007). Obdobně Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 - 73 mimo jiné konstatoval: *„Veřejný zájem na výběru daní nelze v obecné rovině spatřovat pouze v zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. Zákonné vymezení rozsahu a obsahu podmínek pro stanovení daní je možno definovat jen zákonem, přitom je potřeba zachovat požadavek přesnosti právní normy, právní jistoty a předvídatelnosti aktů veřejné moci."*

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. Jinými slovy, 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 (příjem/výnos) 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. Jak již bylo výše předesláno, 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.

Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, ze dne 19. 4. 2011 mimo jiné stran otázky legislativního procesu uvedl: *„Z demokratického principu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, jenž představuje jednu z podstatných náležitostí demokratického právního státu, neplyne ve vztahu k zákonodárné proceduře pouze požadavek většinového rozhodnutí. Tento princip se promítá i do jejího průběhu. Jednotliví poslanci nebo senátoři musí mít skutečnou možnost seznámit se s obsahem předloženého návrhu zákona a zaujmout k němu stanovisko v rámci jeho projednávání v příslušné komoře Parlamentu nebo v jejích orgánech, k čemuž zároveň musí mít dostatečný časový prostor. Tím je umožněna přímá konfrontace důvodů pro přijetí nebo nepřijetí návrhu zákona, kdy volení zástupci občanů musí veřejně zdůvodňovat a obhajovat důvodnost svých návrhů, a veřejnost má možnost kontrolovat jejich činnost. Možnost konfrontace postojů na parlamentní půdě je současně zárukou svobodné soutěže politických sil, tedy jednoho ze základních komponentů demokratického státu, jenž nachází své výslovné vyjádření v čl. 5 Ústavy a čl. 22 Listiny.“*

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.

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 (příst. 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, příst. 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).

Městský soud při svém rozhodování zcela odhlédl od odlišností daňového a účetního systému, zcela pominul materiální a ekonomickou podstatu příjmu, nezabýval se dopady účtování nerealizovaných kurzových rozdílů do sféry daňové, tedy do sféry majetkových práv stěžovatele, a námitku stěžovatele, že se nejedná o příjem podléhající zdanění posoudil pouze v intencích povinností, které pro stěžovatele vyplývají z účetních předpisů.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost byla podána důvodně, a proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrací k dalšímu řízení; v něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

V novém rozhodnutí městský soud rovněž rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. dubna 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu