

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

DAŇOVÁ INFORMACE

Nerealizované kurzové rozdíly

Problematika tzv. „**nerealizovaných kurzových rozdílů**“ a jejich dopadů do základu daně z příjmu je pro daňové poplatníky významná při zpracování účetní závěrky k rozvahovému dni nebo jinému rozhodnému dni, ke kterému se stavuje účetní závěrka.

Existence nerealizovaných kurzových rozdílů vychází z povinnosti účetní jednotky přepočítat ke dni provedení účetní závěrky majetek a závazky vyjádřené v cizí měně na českou měnu kursem ČNB platným ke dni provedení účetní závěrky ve smyslu ustanovení § 24 odst. 6 zákona 563/1991 Sb. o účetnictví.

Takto vzniklé nerealizované kurzové rozdíly vzniklé pouze na základě rozdílu kurzů ČNB platných v době předchozího ocenění majetku a závazků vyjádřených v cizí měně a ke dni provedení účetní závěrky jsou v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 vyhlášky 500/2002 Sb. - prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatelské subjekty účtující v podvojném účetnictví účtovány na vrub finančních nákladů nebo ve prospěch finančních výnosů, tedy vždy **výsledkově**. Uvedený způsob účtování nerealizovaných kurzových rozdílů do účetního hospodářského výsledku je uplatňován s účinností od roku 2003 od doby účinnosti vyhlášky 500/2002 Sb. a tento postup nahradil dříve uplatňovaný princip rozvahového účtování nerealizovaných kurzových rozdílů platný do konce roku 2002.

Daňoví poplatníci následně často řeší otázky, zda nerealizované kurzové rozdíly ovlivňují základ daně z příjmu v uvedeném období.

Tyto nerealizované kurzové rozdíly jsou v souladu s ustanoveními § 23 odst. 2 písm. a) a § 23 odst. 10 zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmu zahrnovány do základu daně z příjmu. Podle výše citovaných ustanovení se „...*pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření bez vlivu Mezinárodních účetních standardů u poplatníků, kteří vedou účetnictví...*“ a dále, že „...*pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštních předpisů (zákon o účetnictví), pokud tento zákon (zákon o dani z příjmu) nestanoví jinak...*“. Oprávněnost a správnost tohoto postupu z hlediska základu daně z příjmu je podtržena i ustanovením pokynu GFŘ D-6 (dříve D-300) k § 23 ZDP, kde je v bodě 3 uvedeno, že „...*kurzové rozdíly zúčtované v souladu s účetními předpisy na vrub nákladů nebo ve prospěch výnosů... k rozvahovému dni... jsou součástí základu daně z příjmu bez ohledu na to, k jakému výdaji se vztahují...*“.

Tyto dlouhodobě uplatňované principy posuzování daňové účinnosti nerealizovaných kurzových rozdílů však byly v nedávné době značně zpochybněny jedním poměrně průlomovým rozsudkem Nejvyššího správního soudu (NSS) čj. **5 Afs 45/2011-94** ze dne 19.4.2012, který je však možno považovat v dosavadní judikatuře za poměrně ojedinělý.

V tomto citovaném rozsudku NSS konstatuje, že „...*Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem (operativní činnost podnikatelského subjektu), nemají žádný vliv a dopad na hospodářskou produktivitu, resp. výsledek hospodaření. Jedná se de facto pouze o virtuální zisky (nebo ztráty)*. NSS konstatoval, že je třeba rozlišovat mezi

„kurzovými rozdíly“ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované) a skutečnými „kurzovými zisky nebo ztrátami“ (realizované).

V odůvodnění svého právního názoru se NSS odvolává i na předchozí rozsudky NSS vztahující se k problematice stanovení základu daně z příjmu, např. na rozsudek 2 Afs 42/2005-136, ve kterém NSS konstatuje, že „...za příjem podléhající předmětné dani je nutno pokládat navýšení majetku daňového poplatník, musí se tedy jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý...“.

NSS ve svém odůvodnění rozsudku odkazuje na ustanovení § 23 zákona o daních z příjmu, podle kterého se při stanovení daně z příjmu **vychází** z hospodářského výsledku, nikoliv že základem daně je hospodářský výsledek. NSS rovněž konstatuje, že „...samotná skutečnost, že účetní případ je účtován na účet výnosů z něj ještě *sensu stricto* (v přesném, užším smyslu slova) zdanitelný příjem nečiní...“.

Podle názoru NSS nemá zdaňování kurzových rozdílů před okamžikem jejich vlastní realizace z ekonomického i právního hlediska žádné opodstatnění, protože se jedná pouze o „příjem (výnos)“ fiktivní.

NSS rovněž poukazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 7 Afs 54/2006-155, ve kterém je mimo jiné konstatováno: „*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 nepřipustnou libovůli zákonodárce.*“. Na základě uvedených skutečností NSS vyvodil, že nepovažoval-li zákonodárce a ani správce daně od počátku existence zákona o daních z příjmu nerealizovaný kurzový rozdíl z materiálního hlediska za příjem dle § 18 zákona o daních z příjmu, přičemž se citované ustanovení zákona o daních z příjmu od r. 1993 obsahově nezměnilo, nelze pouhou změnou metody účtování v následujících obdobích (od r. 2003) dospět k názoru, že se o příjem z materiálního hlediska jedná.

Na základě výše uvedených skutečností uznal NSS kasační stížnost daňového subjektu proti rozsudku příslušného soudu (Městský soud v Praze) ve věci nerealizovaných kurzových rozdílů za opodstatněnou s tím, že NSS původní rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil příslušnému soudu k dalšímu řízení.

Jaký bude další osud problematiky nerealizovaných kurzových rozdílů z hlediska daně z příjmů není možné v současné době předpokládat. Lze však konstatovat, že daňová veřejnost i správci daně byli nuceni v poměrně nedávné době vypořádat se také s jinými průlomovými judikáty, např. ve věci počítání prekluzivní doby pro doměření daně známé pod zkratkou „3+0“, které byly následně zapracovány do změny příslušných daňových zákonů.

I když je možno považovat současný právní názor jednoho ze senátů NSS za významný právní výklad daňových zákonů, nelze problematiku nerealizovaných kurzových rozdílů tímto právním názorem chápat jako definitivně uzavřenou. Rozsudek NSS však může být určitou právní pomocí pro činnost daňových poplatníků, jejichž základ daně z příjmu je v současnosti výraznými způsobem ovlivňován právě nerealizovanými kurzovými rozdíly.

Definitivní potvrzení právního názoru NSS by mělo být následně provedeno potřebnými úpravami znění zákona 586/1992 Sb. o daní z příjmu.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem 24. 10. 2012