



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **V. K.**, zast. JUDr. Pavlem Vyroubalem, advokátem se sídlem ve Vsetíně, Palackého 168, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, náměstí Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 3. 2005, č. j. 29 Ca 134/2002 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalobci se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2002, č. j. FŘ 110/6778/01-0107, věc mu vrátil k dalšímu řízení a rozhodl o náhradě nákladů řízení. Ve správním řízení nebyl žalobci uznán výdaj na poměrnou část kupní ceny za lesní pozemek, která spočívala v ocenění lesního porostu, nikoliv pozemku (žalobce lesní porost vytěžil a získal z něj příjem, který byl zdaněn).

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále také jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž tvrdil, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném právním názoru krajského soudu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Podle názoru stěžovatele krajský soud nerespektoval úpravu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ani zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Předmětem podnikání žalobce byl nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. V letech 1998 – 1999 zakoupil les,

v němž v roce 1999 prováděl těžbu a následně prodal část pozemků a dřevní hmotu. Jako výdaj uplatnil poměrnou část výdajů vykácených porostů a prodaných lesních porostů. Za daňově uznatelný výdaj nemůže být považován jakýkoliv výdaj, o němž poplatník účtoval, ale pouze takový výdaj, o němž bylo účtováno v souladu s účetními předpisy a který splňuje podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů. Podle ust. § 4 odst. 2 zákona o účetnictvích stanovilo ministerstvo financí Postupy účtování u fyzických osob provozující podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. Podle účetních předpisů je lesní porost součástí ocenění lesního pozemku (příloha č. 1, čl. I. odst. 2 Opatření č. j. 281/71 702/95, ve znění účinném pro rok 1999 – dále také jako „Postupy účtování“). Ocenění lesa se tedy v účetnictví nemění (podle ust. § 28 odst. 1 zákona o účetnictví se neodepisují pozemky). Shodné pojetí lesa jako lesního pozemku a lesních porostů obsahuje jak zákon č. 289/1995 Sb., lesní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „lesní zákon“), tak i občanský zákoník. Účetní předpisy neumožňují rozdělit nakoupený hmotný investiční majetek – les – na dvě části (tedy pozemek a lesní porost), neboť se jedná o jeden hmotný majetek s jasně definovanou vstupní cenou. Pokud je dřevní hmota vytěžena, nedojde k rozdělení hmotného investičního majetku na nemovitý a movitý. Podle ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v účinném znění, je základem daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady) při respektování jejich věcné a časové souvislosti. Podle ust. § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Daňově uznatelným výdajem tedy nemůže být kterýkoliv výdaj, ale pouze výdaj, o němž žalobce účtoval v souladu s účetními předpisy a který splňuje podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů. Žalobce měl příjem za prodej dřevní hmoty, který podléhal zdanění daní z příjmů.

Podle názoru stěžovatele krajský soud argumentoval pouze vytrženě úpravou zákona o daních z příjmů, ale nerespektoval ust. § 23 odst. 2 tohoto zákona a nevypořádal se s úpravou účetních předpisů, neboť pouze bez dalšího uvedl, že žalobce ve svém účetnictví rozlišil na základě znaleckého posudku poměrnou část ceny za nákup lesa připadající na pozemek a trvalý porost. Les není movitou věcí, neboť podle lesního zákona je lesem lesní porost a pozemek. Podle ust. § 120 odst. 1 občanského zákoníku jsou součástí pozemku i porosty spojené kořeny s pozemkem, které nemají povahu samostatných věcí. Podle účetních předpisů je lesní porost součástí ocenění lesního pozemku. Jestliže vlastník lesa vykácí lesní porost, výdajem jsou výdaje na vykácení a daňová rezerva na pěstební činnost, příjmem je částka z prodeje dřeva. Výdajem však není cena za koupený lesní pozemek. Stěžovatel dále nesouhlasil s právním názorem krajského soudu, že zákon postup žalobce neupravoval, neboť jí upravil v ust. § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Podle ust. § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů výdaj za nákup pozemků nelze uznat. Vzhledem ke skutečnosti, že při ocenění hodnoty pozemku podle účetních předpisů je lesní porost součástí ocenění pozemku, nemůže poplatník pro daňové účely rozdělit částku, za kterou lesní pozemek (včetně porostů) nakoupil. Pro zjištění základu daně se odečtou toliko výdaje, které měl poplatník s dosažením příjmů z prodeje lesní hmoty.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem zrušil pro nezákonnost shora uvedené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 3. 2005, č. j. 29 Ca 134/2002 - 29). Při posouzení právního sporu mezi účastníky vyšel z úvahy, že žalobce nakoupil lesní pozemky (tedy pozemky včetně porostů) za částku 1,634 000 Kč, příjem z prodeje dřevní hmoty měl ve výši 851 132 Kč, a tento skutkový stav právně posoudil podle ust. § 23 odst. 1, 2 zákona o daních z příjmů a podle ust. § 24 odst. 1,

§ 24 odst. 2 písm. t) a písm. i) zákona o daních z příjmů. Žalovaný v dané věci nesprávně vyložil ust. § 24 odst. 1 a 2 písm. t) zákona o daních z příjmů ve vazbě na ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle úpravy v občanském zákoníku je patrné, že součást věci hlavní (lesní pozemek) tvoří dohromady jeden celek, tedy les (ust. § 2 písm. a) zákona o lesích). V dané věci však není možné vycházet z toho, že součást věci (lesní porost) nelze oddělit od věci hlavní, neboť to se v posuzované věci stalo. I když tak porosty byly součástí pozemku a náležely vlastníku věci hlavní, žalobce porosty pokácel a znehodnotil tak les pro další své podnikání. K naplnění cílů podnikání musel žalobce koupit les (tedy pozemky s porostem) a dále porosty pokácet a zpeněžit, přičemž při uplatnění výdajů respektoval ust. § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť neuplatňoval náklad na pořízení pozemků (ust. § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů). Žalobce uplatnil pouze poměrnou část z vynaložené ceny na nákup lesů, která byla určena znaleckým pozemkem a připadala pouze na koupi porostů. Žalobce jako podnikatel měl zřejmý záměr vynaložit výdaj k dosažení zdanitelných příjmů. Aby mohl získat příjem z prodeje dřevní hmoty, musel nejprve vynaložit výdaj na získání porostů do svého vlastnictví, což nemohl učinit jinak, než že je zakoupil společně s pozemky. Vlastní těžba porostů byla provedena v souladu s příslušným veřejnoprávním povolením. Žalobce z porostů po právu učinil samostatnou věc v právním smyslu a s ní dále nakládal. Proto je nutné z daňového hlediska postupovat podle ust. § 24 odst. 1 a 2 písm. t) zákona o daních z příjmů, které společně s ust. § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů vylučují jako výdaj náklady na nákup pozemků, nezakazují však uplatnit do výdajů náklady vynaložené na získání porostů, které žalobce mohl učinit prostředkem pro získání svých příjmů. Tento výdaj respektuje věcnou a časovou souvislost a byl zaměřen na získání pozdějších příjmů žalobce. Nebylo na místě doporučení žalovaného, aby žalobce vytvářel rezervy na pěstební činnost, neboť předmětem podnikání žalobce nebyla pěstební činnost, ale nákup zboží a prodej. To prokazuje i následný prodej některých pozemků subjektu, který je měl odborně zalesnit. Ve svém účetnictví rozlišil na základě znaleckého posudku poměrnou část kupní ceny lesa připadající na pozemek a porosty. Tento jeho postoj měl svoji logiku, neboť výdaj na zakoupení porostů vynaložil proto, aby mohl později realizovat příjem z jejich prodeje, a do výdajů tak zahrnul pouze část kupní ceny. Žalobce neuplatňoval výdaj vynaložený na nákup pozemků. Postup žalobce nelze uznat za nezákonný, neboť pro tento konkrétní případ neexistuje právní úprava, a žalobce postupoval způsobem, který zákon nezakazoval.

Dále krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že výdaj uplatněný žalobcem odpovídá definici ust. § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů, neboť souvisí s jeho činností, není nepřiměřený a byl vynaložen za účelem dosažení jeho zdanitelných příjmů a prokazatelně mu jej i přinesl. Výdaj žalobce se reálně odrazil v jeho příjmech. I když na počátku bylo pro charakter věci určující ust. § 120 odst. 1 občanského zákoníku, žalobce následným počínáním tuto definici překonal a porosty oddělil. Existují tak dvě samostatné věci – pozemek a dřevní hmota.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu, přičemž přitom je vázán rozsahem i důvody podané kasační stížností (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti vymezil důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť nesouhlasil s právním názorem krajského soudu v tom směru, že krajský soud při svém rozhodování nerespektoval úpravu zákona o daních z příjmů a účetních předpisů. Podle názoru stěžovatele nemůže být za daňově uznatelný považován jakýkoliv výdaj, ale pouze takový výdaj, o němž bylo účtováno v souladu s účetními předpisy.

Nejvyšší správní soud se po přezkoumání napadeného rozsudku přiklání k výkladu, který při posouzení věci zaujal Krajský soud v Brně. V dané věci je totiž nutné oddělit dvě věci – účtování ohledně lesa jako jednoho hmotného investičního majetku s definovanou pořizovací cenou a následné vytěžení dřevní hmoty. Závěr, že o lese se v účetnictví účtuje jako o jednom hmotném investičním majetku (tedy jak o pozemku, tak o porostech z něho vzešlých, které tvoří v souladu s ust. § 120 odst. 1 součást věci), není sporu. Argumentace stěžovatele, že účetní předpisy rozdělení nakoupeného majetku neumožňují, je tak namístě. V dané věci však došlo k dalšímu nakládání s tímto majetkem – dřevní hmota byla následně vytěžena. Tím nedošlo k rozdělení hmotného investičního majetku ve smyslu jeho samostatného účtování jako jedné věci v právním smyslu (kdy by žalobce účtoval zvlášť o pozemku a zvlášť o porostech, aniž by je bral jako samostatnou věc v právním smyslu), ale z původní součásti věci se oddělením stala samostatná movitá věc, která může být předmětem dalších právních vztahů. Ač tedy nelze vést v účetnictví samostatně pozemky a trvalé porosty, pokud tvoří jednu věc v právním slova smyslu, v případě, kdy součást věci je oddělena od věci, jejíž součást doposud tvořila, již nabývá svého vlastního právního statutu a stává se z ní věc samostatná (v tomto případě věc movitá). Tvrzení stěžovatele v podané kasační stížnosti, že ocenění lesa se v účetnictví nemění, pro což opírá svůj názor o ust. § 28 odst. 1 zákona o účetnictví, který stanoví, že se neodepisují pozemky, pak na tuto argumentaci nemá žádný vliv. V daném případě nedošlo k odepisování pozemku (ať pozemku samotného, či pozemku a jeho součásti – trvalých porostů), ale k osamostatnění součásti věci (vytěžení lesního porostu), z níž se stala věc samostatná v právním slova smyslu.

Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že daňově uznatelným nemůže být jakýkoliv výdaj, ale pouze takový výdaj, o němž poplatník účtoval v souladu s účetními předpisy a který splňuje podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů, nicméně v tomto případě je nutno souhlasit s krajským soudem, že v konkrétní věci žalobce postupoval v souladu se svými povinnostmi a že pro tento konkrétní případ neexistuje výslovná právní úprava, a proto je namístě postupovat podle obecných ustanovení týkajících se výdajů podle ust. § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů. Tím, že žalobce svým jednáním vyčlenil součást věci (trvalé porosty) a učinil z nich věc samostatnou, podstatně změnil charakter a hodnotu věci – lesa – jako hmotného investičního majetku. Argument stěžovatele, že žalobce si nemohl uplatnit část nákladů na pořízení věci, které se vztahovaly k součásti věci, z níž žalobce učinil samostatnou věc v právním slova smyslu a z jejího nakládání dosáhl příjmu, ale mohl si uplatnit pouze částku, za kterou následně les prodal (tedy lesní pozemek bez vytěženého lesního porostu), jehož ekonomická hodnota se právě vytěžením lesního porostu výrazně změnila, je podle názoru Nejvyššího soudu nesprávný. Takový výklad žalobci nedává žádnou možnost jak uplatnit své náklady spočívající v pořízení lesních porostů. Ač příjem z prodeje takových porostů stát jako příjem zdaňuje, žalobci neumožňuje výdaj na pořízení tohoto příjmu adekvátně uplatnit, neboť podle názoru stěžovatele nelze takový výdaj uplatnit v příslušném zdaňovacím období proti příjmu z prodeje lesního porostu (nikoliv jako součásti věci – lesa, ale již samostatné věci movité), a takový výdaj pak žalobce neuplatní ani při následném prodeji lesa (již bez lesního porostu), který má tak ekonomicky mnohem nižší hodnotu (neboť je prodáván pouze lesní pozemek bez porostu). Takovým výkladem se žalobci úplně vyloučí možnost uplatnit výdaj na pořízení věci (v daném případě část tohoto výdaje zohledňující hodnotu trvalých porostů jako součásti věci), ačkoliv příjem z další dispozice s touto nyní již samostatnou věcí stát zdaňuje. Tento podle názoru soudu neudržitelný výklad obzvlášť vyplyne v této konkrétní věci - žalobce les zakoupil za částku 1,634 000 Kč, příjem z prodeje lesních porostů měl ve výši 958 932 Kč (který byl použit pro výpočet základu daně a odpovídající částí

poté zdaněn), při následném prodeji lesa žalobcem (již bez vytěžených lesních porostů) mu však bylo zohledněna pouze částka, za kterou takto pozměněné pozemky prodal, tedy 8500 Kč.

Nejvyšší správní soud takový výklad považuje za nesprávný, nerespektující ust. § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů, a nezohledňující nakládání s věcí v průběhu zdaňovacího období. Žalobce vynaložil výdaj na pořízení věci – hmotného investičního majetku. Vzhledem ke skutečnosti, že trvalý porost je součástí věci, v době jeho pořízení se tak o samostatnou věc v právním slova smyslu nejedná (srov. ust. § 120 odst. 1 občanského zákoníku). Pokud trvalé porosty stále tvoří součást věci, je pochopitelné, že svou povahou musí být právně neustále spojeny s osudem věci, jejíž jsou součástí, a že v účetnictví je nutné o nich účtovat jako o jednom hmotném investičním majetku [článek I., odst. 1 písm. a) postupů účtování], neboť se jedná o jednu věc v právním slova smyslu, a to o pozemek [čl. I, odst. 2 písm. a) postupů účtování]. Pokud je v průběhu určitého období z věci její součást oddělena, a to tak, že se stane samostatnou movitou věcí v právním slova smyslu, nelze již trvat na tom, aby v účetnictví byla nadále vykazována hodnota věci bez ohledu na její faktickou a reálnou hodnotu. Činností žalobce se charakter věci změnil a proto je nutné takovou změnu odrazit i v účetnictví. Není dost dobře možné nutit žalobce, aby o věci – lese již bez vytěžených trvalých porostů – účtoval tak, že tuto skutečnost nijak nezohlední, a následně mu při prodeji pozemku bez trvalých porostů uzнат jako daňově uznatelný výdaj cenu za prodej pozemku bez trvalých porostů.

Shora uvedeným výkladem by tak stát zdaňoval příjmy z prodeje věci, které na druhou stranu neuznává z hlediska účetnictví. Takový výklad podle názoru Nejvyššího správního soudu, stejně jako krajského soudu, však z ust. § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů neplyne, a je v rozporu s ust. § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů. Ust. § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů stanovilo, že pro zjištění základu daně u poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví, se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Jak bylo shora uvedeno, podle názoru Nejvyššího správního soudu postup, který zvolil žalobce, v rozporu s úpravou účetnictví není, neboť odráží reálnou hodnotu hmotného investičního majetku v daném čase. Takový postup tak není v rozporu s úpravou zákona o účetnictví, a navíc respektuje logický postup, podle něhož si daňový subjekt uplatňuje v příslušném zdaňovacím období ty výdaje, které skutečně vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Bez vynaložení těchto výdajů by daňový subjekt zdanitelného příjmu nedosáhl, a jinými slovy řečeno by tak stát neměl co zdaňovat. Proto musí stát na druhou stranu respektovat, když si daňový subjekt k takto zdaňovaným příjmům uplatní výdaje na jejich pořízení. Výklad, z něhož vyšel v dané věci krajský soud a s nímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, řádně posoudil charakter věci v průběhu zdaňovacího období (kdy došlo k oddělení součástí věci a stala se z ní věc samostatná), a krajský soud se tak vytýkaného nesprávného právního názoru nedopustil.

Ze všech těchto důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že podaná kasační stížnost je nedůvodná a zamítl ji (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s., kdy by k jejich náhradě měl právo ve věci úspěšný žalobce, který sice byl v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem, z obsahu soudního spisu však plyne, že advokát žádný úkon právní služby neučinil.

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

V Brně dne 27. července 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu