



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Jakuba Kroupy a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **Ing. Z. K.**, DIČ: „X“
bytem „X“
zastoupený daňovým poradcem Ing. Petrem Rosenkranzem
sídlem 5. května 213, 418 01 Bílina

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č. j. 38352/18/5200-10422-709598, č. j. 38354/18/5200-10422-709598 a č. j. 38357/18/5200-10422-709598

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č. j. 38352/18/5200-10422-709598, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 20. 11. 2017, č. j. 2378490/17/2512-50524-501437, tak, že se žalobci za zdaňovací období roku 2013 doměruje dle § 143 ve spojení s § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daň z příjmů fyzických osob stanovená podle pomůcek ve výši 40 050 Kč a penále ve výši 8 010 Kč. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2. Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č. j. 38354/18/5200-10422-709598, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 20. 11. 2017, č. j. 2379738/17/2512-50524-501437, jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2014 doměřena dle § 143 daňového řádu daň z příjmů fyzických osob ve výši 28 005 Kč a penále ve výši 5 601 Kč.
3. Konečně se žalobce žalobou domáhal i zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č. j. 38357/18/5200-10422-709598, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí správce daně ze dne 20. 11. 2017, č. j. 2379982/17/2512-50524-501437, jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2015 vyměřena dle § 139 daňového řádu daň z příjmů fyzických osob ve výši 31 200 Kč, a č. j. 2517788/17/2512-50524-501437, jímž byla žalobci za zdaňovací období roku 2016 vyměřena dle § 139 daňového řádu daň z příjmů fyzických osob ve výši 17 805 Kč.

Žaloba

4. Žalobce v žalobě uvedl, že ve zdaňovacích obdobích 2013 až 2016 dosahoval zdanitelných příjmů z prodeje humusu, který biologickou cestou vyráběl na svých a pronajatých pozemcích. Za tímto účelem zejména provedl odstranění náletových dřevin, jejich rozštěpkování, rozhrnutí společně se zbytkovým materiálem a promíchání s přítomnou hlinitopísčitou zemínou. Uvedenou činnost považoval žalobce za zemědělskou výrobu, pro ověření svého názoru se nicméně počátkem roku 2012 obrátil i na Ministerstvo zemědělství, Krajskou agenturu pro zemědělství a venkov Ústecký kraj, s žádostí o poskytnutí stanoviska. Dne 16. 2. 2012 mu zmíněným orgánem bylo sděleno, že výrobu humusu je v jeho případě možné považovat za činnost zemědělskou, a proto při vyčíslení výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů postupoval podle § 7 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), kdy tyto uplatnil v paušální výši 80 %.
5. Následně žalobce v daňovém řízení předložil také stanovisko zpracované Ing. J. V., CSc., Výzkumným ústavem rostlinné výroby, v. v. i., a Protokol ze dne 31. 7. 2016 vyhotovený týmem výzkumným ústavem o výsledcích chemických rozborů vzorků humusu. Obě listiny obsahovaly obdobné závěry o zemědělské činnosti žalobce a podporovaly jeho argumentaci ve vztahu k uplatněným výdajům. Přesto však nejprve správce daně a později žalovaný dospěli k opačnému stanovisku a žalobci doměřili daňovou povinnost. S ohledem na to žalobce hodnotil jejich postup jako nezákonný.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vztahu k uplatněným námitkám především odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a dále pak shrnul dosavadní průběh daňového řízení. Dle jeho názoru žalobce ani po předložení jím uváděných listin neprokázal, že by bylo možné jeho výdělečnou činnost považovat za zemědělskou výrobu ve smyslu § 2e odst. 3 zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zemědělství“). Výroba humusu se totiž neodvíjela od pozemků, které žalobce užíval převážně k manipulačním účelům, nýbrž od existence skládky bioodpadů, jejíž zbytky využil a promíchal s rozštěpkovaným porostem, který se na pozemcích nacházel. Způsob využití pozemků a skutečně prováděná aktivita tudíž dle žalovaného nekorespondovala

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

s obsahovou náplní zemědělské činnosti, v důsledku čehož žalobci nárok na přiznání výdajů ve výši 80 % z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů nepříslušel.

7. K výše uvedenému žalovaný dále podotkl, že žalobce ve zdaňovacích obdobích let 2014 až 2016 nevlastnil žádné živnostenské oprávnění a nebyl registrován ani jako zemědělský podnikatel. Přesto se však jednalo o soustavnou činnost provozovanou živnostenským způsobem, s ohledem na což žalovaný dospěl k závěru, že žalobce vykázal příjmy dle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, k nimž lze dle § 7 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů uplatnit výdaje ve výši 40 %, maximálně však do částky 800 000 Kč. Naopak dle názoru žalovaného nešlo o ostatní příjmy ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů. Pouze v roce 2013, kdy dosud žalobce nesplňoval vedle absence živnostenského oprávnění také požadavky charakterizující podnikatelskou činnost, byly jeho příjmy kvalifikovány jako ostatní podle § 10 zákona o daních z příjmů.
8. Vzhledem k tomu považoval žalovaný žalobou napadená rozhodnutí za vydaná v souladu se zákonem a námitky žalobce za nedůvodné.

Posouzení věci soudem

9. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s takovýmto projednáním vyslovili svůj souhlas.
10. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, včetně prekluze daňové povinnosti, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.
11. Podstatou projednávané věci je otázka, zda bylo možné činnost žalobce spočívající ve výrobě humusu podřadit pod zemědělskou výrobu ve smyslu § 7 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.
12. Podle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je:
 - a) příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
 - b) příjem ze živnostenského podnikání,
 - c) příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění,
 - d) podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

13. Podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši:
- a) 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a z příjmů z živnostenského podnikání řemeslného; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 600 000 Kč,
 - b) 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč,
 - c) 30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 600 000 Kč,
 - d) 40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti, s výjimkou příjmů podle odstavce 1 písm. d) a odstavce 6; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800 000 Kč.

Způsob uplatnění výdajů podle tohoto odstavce nelze zpětně měnit.

14. Podle § 2e odst. 3 se zemědělskou výrobou včetně hospodaření na vodních plochách se rozumí:
- a) rostlinná výroba včetně chmelařství, ovocnářství, vinohradnictví a pěstování zeleniny, hub, okrasných rostlin, léčivých a aromatických rostlin s výjimkou pěstování konopí pro léčebné použití a vědecké účely, rostlin pro technické a energetické užití na pozemcích vlastních, pronajatých, nebo užívaných na základě jiného právního důvodu, popřípadě provozovaná bez pozemků,
 - b) živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání, zpracování a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní,
 - c) produkce chovných a plemenných zvířat, využití jejich genetického materiálu a získávání zárodečných produktů, pokud jde o zvířata uvedená v písmenu b),
 - d) výroba osiv a sadby, školkařských výpěstků a genetického materiálu rostlin,
 - e) úprava, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby, pokud je konečným produktem zemědělský produkt uvedený v Příloze I Smlouvy o fungování Evropské unie,
 - f) chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin ve vodním útvaru povrchových vod na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu,
 - g) hospodaření v lese, na pozemcích vlastních, pronajatých, nebo užívaných na základě jiného právního důvodu,
 - h) hospodaření s vodou pro zemědělské a lesnické účely.

Dále se za zemědělskou výrobu považuje zemědělská činnost stanovená podle přímo použitelného předpisu Evropské unie upravujícího pravidla pro přímé platby zemědělcům v režimech podpory v rámci společné zemědělské politiky.

15. Z obsahu spisové dokumentace, kterou soudu předložil žalovaný, byly zjištěny následující podstatné skutečnosti.
16. V průběhu daňového řízení předložil žalobce správci daně stanovisko Ministerstva zemědělství, Krajské agentury pro zemědělství a venkov Ústecký kraj, ze dne 16. 2. 2012, v němž se uvádí, že: „[...] jako soukromý zemědělec provádí dlouhodobě rekultivaci svých
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zemědělských a lesních pozemků, odstraňuje z těchto pozemků nálety a zaorává je s organickými substráty, vedlejšími rostlinnými produkty a zeleným hnojením do půdy. Tyto organické hmoty v půdě humifikují a půda je zúrodnována. Jako vedlejší produkt při tom vzniká substrát – humus – jehož přebytek Ing. K. prodává. Jelikož při této činnosti využívá nejen půdu, ale i prostředky a zařízení sloužící zemědělské výrobě, považujeme tuto činnost za činnost zemědělskou – jako úpravy, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby. Jde o analogii zpracování rostlinné produkce nebo vedlejších produktů na palivo nebo na substrát pro bioplynovou stanici, což jsou aktivity považované za zemědělskou činnost.“

17. Obdobně předložil žalobce správci daně i stanovisko Výzkumného ústavu rostlinné výroby, v.v.i., jež obsahovalo shodné závěry jako výše uvedené.
18. Při ústním jednání před správcem daně dne 31. 10. 2016 žalobce k dotazům uvedl, že pozemky nacházející se nyní v jeho vlastnictví zavezl před cca 30 až 35 lety jejich bývalý vlastník biologickým materiálem. Zbytky tohoto materiálu spolu s vysekaným a rozštěpkovaným porostem žalobce po odkupu pozemků rozhrnul a nechal zhumifikovat. Po promíchání se zeminou společně tvoří humus, který nyní nepravidelně prodává svému jedinému odběrateli, společnosti Humuswirtschaft GmbH, sídlem Spolková republika Německo.
19. V rámci zahájení daňové kontroly vztahující se ke zdaňovacím obdobím let 2013 až 2015 konané dne 10. 3. 2017 žalobce doplnil, že k vyčištění pozemků došlo jednorázově v roce 2008 či 2009. Pomocí buldozeru vrstvu humusu v následujících letech shrnoval do hromady, z níž byl materiál dle potřeby odebírán a prodáván. V rámci zahájení daňové kontroly vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2016 konané dne 21. 8. 2017 pak žalobce na své předchozí vyjádření týkající se využití pozemků odkázal.
20. Jak již bylo uvedeno, žalobce při uplatnění daňových výdajů vycházel z předpokladu podpořeného stanovisky Ministerstva zemědělství a výzkumného ústavu, že jím vykonávanou činnost lze považovat za zemědělskou výrobu. S takovýmto názorem nicméně soud nesouhlasí. Zmíněná stanoviska totiž při svém posouzení připodobňovala produkci humusu k úpravám, zpracování a prodeji vlastní produkce zemědělské výroby – tedy k § 2e odst. 3 písm. e) zemědělského zákona. Uvedená právní úprava však současně obsahuje i podmínku, že konečným produktem musí být zemědělský produkt uvedený v Příloze I Smlouvy o fungování Evropské unie, tedy takový, na nějž se vztahuje společná zemědělská politika Evropské unie. Příloha I zmíněné Smlouvy o fungování Evropské unie pak obsahuje přehled druhů produktů rozdělených do jednotlivých kapitol, jež následně podrobněji konkretizuje Nomenklatura Evropské unie, která nicméně výslovně humus, kompost, hnůj ani jiné obdobné výrobky z rostlinného či živočišného odpadu neobsahuje.
21. I kdyby nicméně soud přijal tezi analogie vyjádřené ve stanovisku Ministerstva zemědělství o připodobnění výroby humusu žalobcem ke zpracování rostlinné produkce nebo vedlejších produktů na palivo nebo na substrát pro bioplynovou stanici, přesto by v konkrétním případě nemohl dospět k závěru o tom, že příjem žalobce v rozhodných daňových obdobích pocházel ze zemědělské výroby ve smyslu § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jak totiž již naznačil žalovaný v napadených rozhodnutích a před ním správce daně ve zprávách o daňové kontrole, činnost, která je popisována oběma výše vymezenými stanovisky, neodpovídá co do obsahové stránky tomu, jakým způsobem žalobce ve skutečnosti s pozemky v rozhodné době ve vztahu k produkci humusu nakládal. Stanoviska totiž popisují průběžnou činnost vytváření kompostu, která předpokládá aktivní působení výrobce spočívající např. v pravidelném vysazování, sekání a následném Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zaorávání rostlin či navážení biologického materiálu na pozemky, v humifikaci materiálu, přemísťování vzniklého humusu do hald, jejich provzdušňování, postupném prodeji humusu a naopak jeho doplňování nově vytvořeným. Oproti tomu nicméně žalobce vykonal tyto uvedené činnosti dle svého vlastního tvrzení v rámci ústního jednání před správcem daně dne 31. 10. 2016 a později při zahájení daňových kontrol toliko jednorázově v roce 2008 či 2009 a od té doby humus pouze dle potřeby shrnuje do hromady, z níž provádí odebrání materiálu při prodeji svému jedinému odběrateli.

22. S ohledem na uvedené lze proto souhlasit s žalovaným, že žalobce s výjimkou zmíněného jednorázového vysekání náletových dřevin, jejich rozštěpkování a smíchání se stávajícím biologickým materiálem a zeminou využíval prakticky ve všech zdaňovacích obdobích pouze existujícího objemu kompostu, a jím prováděná činnost se tak zaměřovala jen na jeho občasný prodej. To je však pro danou věc zásadní, neboť pro určení, zda lze činnost daňového subjektu spočívající v nakládání s biologickým materiálem považovat za zemědělskou výrobu ve smyslu § 2e zákona o zemědělství umožňující uplatnění výdajů ve výši 80 % z příjmů podle § 7 odst. 1 a 7 zákona o daních z příjmů je rozhodné, zda je uvedená činnost vykonávána průběžně a za stálého aktivního působení daňového subjektu. V případě, že však daňový subjekt tuto činnost provede toliko jednorázově a ve vztahu ke svým příjmům v následujících zdaňovacích obdobích pouze těží z jejích výsledků, nelze již jeho počínání za zemědělskou výrobu označit. Uvedená námitka je tudíž nedůvodná.
23. Z tohoto důvodu soud uzavírá, že v řízení neshledal žádné pochybení v postupu žalovaného či správce daně, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku v plném rozsahu zamítl.
24. Současně s tím soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a navíc je ani nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 21. září 2020

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)