



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Michala Rendy a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobce:

S. Š., IČO X
sídlem T. 1898/20, Š.
zastoupeného advokátem JUDr. Jakubem Dohnalem Ph.D.
sídlem V jámě 699/1, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 4. 2016, č. j. 13767/16/5200-10421-711811,
ve věci daně z příjmů,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 4. 2016, č. j. 13767/16/5200-10421-711811, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15.342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Jakuba Dohnala, Ph.D., advokáta se sídlem Praha, V Jámě 699/1.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, jímž byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále v rozsudku jen „správce daně“) ze dne 13. 8. 2015 č. j. 1494185/15/3108-52524-800244.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

2. Uvedeným dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobci daň ve výši 73.575 Kč, daňovou ztrátu ve výši 3.327.353 Kč a stanovil penále z doměřené daně ve výši celkem 47.988 Kč, a to na základě výsledků daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012 s tím, že v podrobnostech odkázal na zprávu o daňové kontrole.
3. K odvolání žalobce žalovaný potvrdil uvedené rozhodnutí správce daně se závěrem, že bez ohledu na to, zda žalobce zahrnul pořízený pozemek do kategorie zboží, či nikoliv, nemá tato skutečnost vliv na posouzení výdaje na pořízení z hlediska daňové uznatelnosti, neboť v obou případech je třeba postupovat dle § 24 odst. 2 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) s tím, že pořizovací cena pozemku je daňově uznatelným výdajem pouze do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku a při pořízení pozemku nelze výdaj za pořízení jednorázově uplatnit, a to bez ohledu na polemiku ohledně oprávněnosti zařazení pozemků do kategorie zboží. Pouhá skutečnost, že došlo k rozparcelování pozemku, nevedla správce daně k závěru, že by se nemohlo jednat o zboží, když tuto možnost správce daně vyloučil až po posouzení dalších, podstatných zásahů do funkčního využití pozemků (budování přípojky plynovodu, vodovodu a splaškové kanalizace, kabelové vedení nízkého napětí, neplnění funkcí orné půdy při prodeji jednotlivých pozemků a nepředložení evidence uvedených pozemků jako zásob). V žalobcem předloženém inventarizačním protokolu neodpovídala hodnota pozemku skutečné hodnotě (§ 7b odst. 4 ZDP), když k datu zjištění skutečného stavu byl na konečné zákazníky převeden pouze jeden pozemek, a to na základě kupní smlouvy ze dne 26. 10. 2012 s tím, že další dva pozemky byly na zákazníky převedeny až kupními smlouvami ze dne 31. 10. 2013 a 13. 12. 2013, tedy až v následujícím zdaňovacím období, přičemž na skutečnosti uváděné v katastru nemovitostí má vliv až faktický prodej dle smlouvy a nikoliv úhrada kupní ceny. Daňovou evidenci lze hodnotit jako celek z hlediska její průkaznosti až teprve porovnáním skutečného stavu majetku se stavem dle daňové evidence, přičemž s ohledem na zpochybnění správnosti hodnoty pozemku zaznamenané v inventarizačním protokolu, jeho předložení až poté, co se žalobce seznámil s hodnocením správce daně, a nikoliv na základě příslušné výzvy ze dne 30. 12. 2014, žalobce nepostupoval v souladu s § 7b odst. 4 ZDP. Výzva správce daně ze dne 30. 12. 2014 byla určitá, když náležitosti daňové evidence jsou stanoveny zákonem, a pokud správce daně ve výzvě k prokázání skutečností požadoval, aby žalobce prokázal splnění povinností dle § 7b ZDP, lze logicky dovodit, jakým způsobem žalobce mohl a měl skutečnosti pro správné stanovení základu daně prokázat. Žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění výdajů na vybudování účelové komunikace a základů veřejného osvětlení jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, když nedoložil žádná konkrétní smluvní ujednání o zpětném odkupu účelové komunikace a základů veřejného osvětlení, přičemž žádost ze dne 13. 1. 2012 obsahuje mj. návrh ceny při zpětném odkupu pozemku městem Šternberk, která však nemusí odpovídat skutečnosti (o čemž svědčí i fakt, že stavba vodovodu a kanalizace měla být převedena bezúplatně, přitom však došlo k úplatnému převodu) a nebylo tak možné vyloučit využití těchto staveb k dalšímu podnikání žalobce za situace, kdy by jednání žalobce o prodeji těchto staveb byla neúspěšná. Žalobce měl výdaje na vybudování účelové komunikace a základů veřejného osvětlení uplatňovat prostřednictvím odpisů. Nepřizvání žalobce k místnímu šetření na Městském úřadě Šternberk, o kterém byl sepsán dne 23. 1. 2015 úřední záznam, nepředstavuje zásadní pochybení správce daně, kdy by ani konfrontace žalobce s místostarostou města nevedla k průlomů v projednávané záležitosti, když by i případná dohoda mezi žalobcem a

místostarostou neměla žádnou váhu, pokud by nebyla projednána v rámci zasedání zastupitelstva města, a navíc se správce daně snažil zajistit listinný důkaz prokazující existenci dohody o převodu komunikace. Žalobce mohl případnou dohodu předložit v rámci dokazování, což neučinil a v dané případě by tak výslech svědka představoval nadbytečný úkon.

B. Žaloba

4. Žalobce v žalobě namítal následující:

[a] Výzva správce daně ze dne 30. 12. 2014 k prokázání postupu žalobce dle § 7b ZDP byla obecná a nekonkrétní, když odkazuje na postup dle § 7b ZDP, avšak toto ustanovení obsahuje celou problematiku daňové evidence a je tak možné si pod uvedenou výzvou představit cokoliv, co je předmětem daňové evidence, přičemž výzva měla být konkrétní a měla obsahovat mj. požadavek na doložení zápisu stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacího období, pokud správce daně trval na jejím doložení.

[b] Správce daně pochybil, pokud i přes předchozí žádost nebyl žalobce srozuměn o datu a času osobního kontaktu správce daně s místostarostou města Šternberk, čímž bylo porušeno základní právo daňového subjektu být přítomen uvedenému jednání (a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009 č. j. 1 Afs 29/2009 – 91), když sám žalobce inicioval výslech daného svědka, kdy v rámci jeho výsledku mohlo být ověřeno, že žalobce již ve své žádosti ze dne 13. 1. 2012 předpokládal zpětný převod účelových komunikací včetně související infrastruktury na město Šternberk.

[c] Nesprávným je postup správce daně, který neuznal jednorázový výdaj z titulu kupní ceny za nákup pozemku p. č. X v k. ú. X (dále jen „Pozemek“) za částku 4.472.400 Kč ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 ZDP, když uvedená částka kupní ceny byla uhrazena žalobcem jednorázově na účet prodávajícího města Šternberk dne 15. 4. 2012, přičemž žalobce v předmětné době vedl daňovou evidenci dle § 7d ZDP a při pořízení Pozemku postupoval jako při pořízení zboží, neboť jej pořizoval za účelem následného prodeje třetím subjektům. Žalobce evidoval Pozemek jako pořízení zboží (§ 9 odst. 5 vyhl. č. 500/2002 Sb.), když záměrem žalobce byl nákup uvedeného pozemku za účelem jeho dalšího prodeje, což je zřejmé i z toho, že ke dni sepsání žaloby žalobce nevlastní žádné pozemky ani stavby v místě realizace podnikatelského projektu, a je to patrné i ze žádosti žalobce na město Šternberk ze dne 13. 1. 2012 s tím, že rozparcelování Pozemku na jednotlivé dílčí parcely nepředstavuje ani technické zhodnocení, ani používání či pronajímání a uvedený záměr byl v daňovém řízení prokázán. Dle žalobce se tak jednalo o pořízení zboží (pozemku) za účelem jeho následného prodeje, kdy výdaj na pořízení zboží v daňové evidenci ovlivňuje základ daně ve zdaňovacím období jeho skutečného výdeje, a to bez omezení související prodejní ceny. Žalobce následně uvedl svůj výklad důvodů, proč bylo možné pozemek vést jako zboží s tím, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné z důvodu nesrozumitelnosti, neboť z něj není patrné, z jakého důvodu žalovaný uvedl, že zařazení pozemku do kategorie zboží či mimo tuto kategorii nebude mít vliv na posouzení daňové uznatelnosti jednorázového výdaje z titulu nákupu Pozemku.

[d] Nesprávným je závěr žalovaného, že u subjektu, který se zabývá jinou stavební činností, je možné posoudit vybudování účelové komunikace určené k následnému prodeji v rámci podnikatelského záměru jako pořízení hmotného majetku dle § 26 ZDP, a tedy nikoliv jako výsledek vlastní činnosti (§ 9 odst. 2 vyhl. č. 500/2002 Sb.). Žalobce

prokazoval správci daně svůj záměr prodat uvedenou pozemní komunikaci (včetně souvisejícího odvodnění, pozemku pod ní a základů veřejného osvětlení) mimo jiné i žádostí ze dne 13. 1. 2012, na základě které byl vybrán jako vítězný uchazeč k odkoupení Pozemku a zavázal se v ní, že následně po dokončení budou plochy veřejné infrastruktury nabídnuty městu Šternberk k odprodeji za cenu 400 Kč/m², z čehož je zcela zřejmé, že žalobce měl od samého začátku záměr vlastnické právo ke komunikaci včetně základů veřejného osvětlení převést na třetí osobu, přičemž v případě, že by město Šternberk pozemky, pozemní komunikaci, související odvodnění a základů veřejného osvětlení neodkoupilo, musel by žalobce tyto majetkové hodnoty odprodat. Současně zpochybnil závěr, že jen z důvodu, že původně měly být vodovod a kanalizace převedeny bezúplatně, avšak ve skutečnosti byl tento převod úplatný, nelze uvedenou žádostí prokázat uplatnění výdajů na vybudování účelové komunikace a základu veřejného osvětlení jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a současně ohledně uznatelnosti výdajů odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 19/2010, sp. zn. 2 Afs 147/2006 a na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 339/2000.

C. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve vyjádření navrhl žalobu zamítnout a k námitkám žalobce uvedl následující:

[a] Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu je správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván s tím, že důkazní břemeno při prokazování daňově uznatelných výdajů nese daňový subjekt a není povinností správce daně vyzvat daňový subjekt k předložení konkrétního důkazního prostředku. Jak se podává ze správního spisu, správce daně v bodě 8. výzvy přesně specifikoval majetek a jeho hodnotu a uvedl odkaz na § 7b ZDP, ze kterého lze logicky dovodit, jaké skutečnosti měl žalobce prokázat pro správné stanovení základu daně.

[b] Správce daně si může opatřit důkazní prostředky v rámci vyhledávací činnosti místním šetřením, které lze provést i bez součinnosti daňového subjektu a s ohledem na skutečnost, že místostarosta města Šternberk nejprve na místním šetření potvrdil, že jednání ohledně převodu komunikací proběhla, ale následně telefonicky sdělil správci daně, že zaměnil lokalitu, že nemá se žalobcem uzavřeny žádné dohody o převodu pozemku, nelze nepřítomnost žalobce při místním šetření považovat za porušení jeho práv. Výslech navrhovaného svědka za přítomnosti žalobce by do dané věci nepřinesl žádný průlom, neboť pokud by ujednání (schválená písemná dohoda) mezi žalobcem a městem Šternberk existovalo, mohl žalobce tento důkazní prostředek předložit správci daně již v rámci prováděného dokazování.

[c] Pořízení pozemku není z hlediska ZDP výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to bez ohledu na jeho vstupní cenu, kterou lze jako výdaj uznat až v okamžiku prodeje pozemku při splnění podmínek uvedených v § 24 odst. 2 písm. t) ZDP s tím, že v průběhu držby je možné do daňově uznatelných výdajů zahrnovat jen takové výdaje, které spočívají v opravách a údržbě nakupovaného pozemku, přičemž za opravu a údržbu se považují takové zásahy do pozemku, jejichž cílem je zachování původních vlastností pozemku. Žalobce rozdělil Pozemek na 15 parcel za účelem jejich dalšího prodeje, avšak ve

zdaňovacím období prodal pouze 3 parcely v celkové výši 737.600 Kč a žalovaný má zato, že v souladu s uvedeným zákonným ustanovením si žalobce mohl uplatnit jako daňově uznatelné výdaje pouze výdaje ve výši 737.600 Kč. Žalovaný současně nesouhlasil s tím, že Pozemek je zbožím, když pozemek není v ZDP definován, není uveden ani v § 26 ZDP, a proto nemůže být považován za hmotný majetek a ani za hmotný majetek vyloučený z odepisování. Pozemek není definován ani v účetních předpisech, avšak podle vyhl. č. 500/2002 Sb. je pozemek dlouhodobým hmotným majetkem, pokud není zbožím, přičemž zbožím je pozemek v případě obchodníka s nemovitostmi (§ 9 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Předmětný Pozemek byl pořízen jako orná půda a následně přeměněn na jiný druh pozemku – ostatní plocha a následně na zastavěnou plochu a Pozemek by tak neměl být zařazen do kategorie zboží. Žalobce pak neunesl důkazní břemeno, tj. neprokázal, že Pozemek evidoval jako zboží a postupoval tak dle § 7b ZDP.

[d] Žalovaný nepředložil žádný důkazní prostředek, jímž by byl doložen převod nebo alespoň konkrétní předběžná smluvní dohoda o převodu stavby komunikace, včetně základů veřejného osvětlení, když předložený podnikatelský záměr se týkal pouze nabídky výstavby rodinných domů včetně inženýrských sítí a infrastruktury, tudíž tento nelze považovat za důkazní prostředek opravňující žalobce k uplatnění si výdaje na vybudování účelové komunikace a základů veřejného osvětlení jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Vybudování účelové komunikace a základů veřejného osvětlení lze považovat za hmotný majetek (§ 26 odst. 2 písm. c/ ZDP), který se odepisuje dle § 26 odst. 5 ZDP, přičemž samotné výdaje na pořízení hmotného majetku nejsou podle § 25 odst. 1 ZDP daňově účinné.

D. Obsah správního spisu a provedených důkazů

Správní spis

6. Dne 7. 4. 2014 zahájil správce daně u žalobce z moci úřední řízení ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2012 a DPH za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí roku 2012. Žalobce v rámci řízení předložil správci daně veřejnoprávní smlouvu ze dne 21. 9. 2012 uzavřenou mezi žalobcem a Městským úřadem Šternberk, jejímž předmětem bylo umístění a provedení stavby, a to mj. komunikace a veřejného osvětlení na pozemku p. č. X v k. ú. X s tím, že celý záměr je řešen jako developerský projekt, a příslušným stavebním úřadem byl vydán souhlas s dělením Pozemku na jednotlivé pozemky č. X až X. Dále žalobce předložil přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2012, ze kterého se podává, že žalobce vykázal daňovou ztrátu ve výši 3.327.353 Kč, slevu na dani ve výši 24.840 Kč, to vše při vykázaných příjmech 3.768.553 Kč a výdajích souvisejících s příjmy ve výši 7.096.022 Kč. Rovněž správci daně předložil žádost o odkup Pozemku ze dne 13. 1. 2012 včetně studie zastavitelnosti, ze které se podává, že žalobce požádal město Šternberk o odkup Pozemku za účelem výstavby rodinných domů s tím, že výsledkem mělo být rozdělení Pozemku na 14 parcel a zastavění těchto parcel rodinnými domy včetně veřejné infrastruktury zahrnující zelené plochy, komunikace, chodníky, veřejné osvětlení atd. V rámci žádosti žalobce uvedl, že plochy veřejné infrastruktury budou nabídnuty městu

Šternberk ke zpětnému odkupu, a to za cenu 400 Kč/m², přičemž náklady na zhotovení infrastruktury měly být v režii žalobce.

7. Dne 10. 7. 2014 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění v rámci prováděné daňové kontroly, a to prostřednictvím své zástupkyně, přičemž žalobci bylo sděleno, že nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by ovlivnily výši příjmů dle § 7 ZDP, avšak ve výdajích souvisejících s příjmy byla mj. uplatněna celá kupní cena za Pozemek zaplacená městu Šternberk ve výši 4.472.400 Kč, čímž žalobce porušil § 24 odst. 2 písm. t) ZDP, kdy Pozemek byl rozparcelován k 31. 12. 2012 na 15 parcel, a to p. č. X a dále p. č. X až p. č. X, přičemž žalobce v roce 2012 prodal pozemek p. č. X a dále v roce 2013 pozemky p. č. X a p. č. X, kdy kupní ceny u těchto prodejů byly zaplacený v roce 2012, avšak kupní smlouvy byly uzavřeny až v roce 2013. Správce daně dále neuznal žalobci výdaje spojené s provedením plynových, vodovodních a kanalizačních přípojek a dále inženýrských sítí a komunikací. Ve vyjádření ze dne 21. 7. 2014 žalobce s uvedenými závěry nesouhlasil. V návaznosti na jednání konané dne 17. 9. 2014 žalobce v podání ze dne 6. 10. 2014 správci daně sdělil, že komunikace na pozemku p. č. X včetně veřejného osvětlení bude dle předběžné dohody úplatně převedena na město Šternberk. Současně správci daně doložil kolaudační souhlasy s užíváním komunikace a veřejného osvětlení na pozemku p. č. X, inženýrských sítí a komunikace – kanalizace a vodovod, plynovodu a dále předložil kupní smlouvu ze dne 13. 8. 2013, ze které se podává, že plynovod byl převeden do vlastnictví společnosti S. N., s. r. o.
8. Následně správce daně dne 30. 12. 2014 vydal výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“), kterou vyzval žalobce mj. k doložení kupní smlouvy nebo jiného důkazního prostředku stvrzujícího převod stavby komunikace a veřejného osvětlení zbudovaných na pozemku p. č. X a dále k doložení a prokázání, že v případě pořízeného Pozemku v celkové výši 4.472.400 Kč dle kupní smlouvy č. X ze 13. 4. 2012 postupoval v souladu s ustanovením § 7b ZDP. Na tuto výzvu žalobce odpověděl podáním ze dne 14. 1. 2015 (žalobce nesprávně uvedl rok 2014) tak, že existuje předběžný příslib ze strany zástupců města Šternberk, že místní a účelové komunikace odkoupí včetně veřejného osvětlení a tento předběžný příslib byl žalobci dán před započítáním výstavby. K ověření tohoto tvrzení žalobce navrhl výslech místostarosty města Šternberk M. O., se kterým byl příslib projednán s tím, že k samotnému uzavření písemné smlouvy by mělo dojít v první polovině roku 2015. Současně žalobce žádal, aby byl přítomen u výslechu svědka. Ve vztahu k postupu dle § 7b ZDP žalobce uvedl, že postupoval dle ustanovení § 7b odst. 2 ZDP ve spojení s vyhláškou č. 500/2002 Sb. Současně k vyjádření předložil smlouvu o převodu vodního díla.
9. Pracovníci správce daně, jak se podává z úředního záznamu ze dne 23. 1. 2015, se dostavili do sídla města Šternberk za účelem ověření informací podaných žalobcem ohledně převodu komunikací, přičemž místostarosta města Šternberk M. O. potvrdil pracovníkům správce daně, že existují smlouvy a zápisy z jednání zastupitelstva města Šternberk s tím, že tyto budou správci daně zaslány. Následně místostarosta sdělil telefonicky správci daně, že si zaměnil lokality v katastru města. Na to správce daně výzvou k doložení listin ze dne 20. 2. 2015 vyzval město Šternberk k předložení dokladů stvrzujících budoucí převod pozemku včetně zbudovaných staveb od žalobce, a to konkrétně místní a účelové komunikace, včetně odvodnění, veřejného osvětlení, dešťové kanalizace včetně vsakovacích jímek zbudovaných na pozemku p. č. X. V návaznosti na tuto výzvu město Šternberk správci

daně sdělilo, že pokud vlastník pozemku zašle nabídku na možný převod pozemku a stavebních objektů do vlastnictví města, bude nabídka předložena zastupitelstvu města.

10. Dne 4. 6. 2015 byl žalobce prostřednictvím své zástupkyně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 d. ř., o čemž byl sepsán protokol. Ve vyjádření k protokolu ze dne 26. 6. 2015 žalobce setrval na svých stanoviscích, že uplatnění celé kupní ceny Pozemku jakožto daňově uznatelného výdaje bylo správné tak, jako bylo zcela v souladu se ZDP uplatněním výdajů spojených se zbudováním komunikace a veřejného osvětlení.
11. Následně správce daně vydal zprávu o daňové kontrole v rámci které nezměnil žalobcem uplatněné příjmy ve výši 3.768.553 Kč, avšak na straně výdajů uznal pouze výdaje ve výši 256.400 Kč za prodej pozemku p. č. X, ve výši 265.600 Kč za prodej pozemku p. č. X a ve výši 215.600 Kč za prodej pozemku p. č. X. Dále správce daně neuznal žalobcem uplatněné výdaje ve výši 7.557 Kč (výdaje na zbudování stavby komunikace a základů veřejného osvětlení – faktura č. X) a ve výši 237.057 Kč (výdaje na stavbu komunikace a odvodnění komunikace – faktura č. X). Dále správce daně neuznal žalobcem uplatněné výdaje na nákup materiálu, duplicitně zaevidovanou úhradu faktury č. 22202004 a opravu pračky v celkové výši 4.039 Kč. Celkem tak správce daně neuznal žalobcem uplatněné výdaje ve výši 3.983.453 Kč. Ve zprávě o daňové kontrole pak správce daně podrobně popsal, z jakého důvodu nebyly tyto výdaje daňově uznány. Následně vydal dodatečný platební výměr.
12. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce mj. odkázal na žádost ze dne 13. 1. 2012 adresovanou městu Šternberk a zde uvedený zpětný odkup s tím, že pouhá skutečnost, že doposud nedošlo k převodu komunikace včetně související infrastruktury nemůže mít za následek vyloučení takových výdajů z daňově uznatelných výdajů a výslovně uvedl, že již podal na město Šternberk návrh na zpětný odkup uvedených komunikací, což doložil doručenkou ze dne 16. 1. 2012.

Důkazy

13. Z kupní smlouvy ze dne 15. 12. 2015 krajský soud zjistil, že mezi žalobcem a městem Šternberk byla uvedeného dne uzavřena písemná smlouva, na základě které žalobce prodal městu pozemek p. č. X o výměře 1.543 m² v k. ú. X se všemi součástmi a příslušenstvím (mj. i komunikací včetně chodníku a veřejného osvětlení) za cenu 617.200 Kč.
14. Z informace o pozemku krajský soud zjistil, že vlastnické právo k pozemku p. č. X o výměře 1.543 m² v k. ú. X je v katastru nemovitostí zapsáno ve prospěch města Šternberk.

E. Posouzení věci krajským soudem

15. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K projednání věci nařídil jednání, a to s ohledem na skutečnost, že bylo třeba k důkazu provést kupní smlouvu, jež byla žalobcem předložena současně se žalobou.
16. Krajský soud považuje předně za vhodné zrekapitulovat skutkový stav věci, tedy že žalobce podal dne 13. 1. 2012 městu Šternberk nabídku na odkup Pozemku, a to za účelem jeho rozparcelování na nových 14 parcel a jejich následný prodej za účelem výstavby

rodinných domů s tím, že část Pozemku zůstala zachována pod p. č. X v k. ú. X a na této části žalobce vystavil účelovou komunikaci včetně odvodnění a základů veřejného osvětlení. Žalobce současně zbudoval na pozemcích příslušnou infrastrukturu, kterou následně převedl do vlastnictví třetích osob. Pokud se týká účelové komunikace a základů veřejného osvětlení tyto žalobce převedl do vlastnictví města Šternberk kupní smlouvou ze dne 15. 12. 2015.

17. Dále krajský soud uvádí, že všechna níže citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou uveřejněna na www.nssoud.cz.

K výzvě ze dne 30. 12. 2014

18. Žalobce namítal, že výzva ze dne 30. 12. 2014 byla obecná a nekonkrétní. Jak se podává z obsahu správního spisu, správce daně měl v průběhu daňové kontroly pochybnosti o správnosti vedení daňové evidence žalobcem ohledně Pozemku. Uvedený závěr sdělil žalobci v rámci seznámení s výsledkem daňové kontroly dne 10. 7. 2014. Následně správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 30. 12. 2014 k doložení a prokázání, že v případě pořízeného pozemku v celkové výši 4.472.400 Kč dle kupní smlouvy č. 164/12/s ze dne 13. 4. 2012 postupoval v souladu s ustanovením § 7b ZDP.
19. Ustanovení § 7b ZDP ve znění účinném ke dni 30. 12. 2014 upravovalo institut daňové evidence a obsahovalo celkem pět odstavců. Podle uvedeného ustanovení daňovou evidencí se pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně a b) majetku a dluhů (odstavec 1). Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak (odstavec 2). Dle odstavce 3) pro ocenění majetku a dluhů v daňové evidenci se hmotný majetek oceňuje podle § 29, pohledávky se oceňují podle § 5. Ostatní majetek se oceňuje pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou určenou podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí u majetku nabytého bezúplatně. Dluhy se oceňují při vzniku jmenovitou hodnotou, při převzetí pořizovací cenou. Peněžní prostředky a ceniny se oceňují jejich jmenovitými hodnotami. Pořizovací cenou pozemku je cena včetně porostu, pokud se nejedná o pěstitelský celek trvalých porostů (§ 26), bez stavby na něm zřízené. Do pořizovací ceny majetku pořízeného formou finančního leasingu se zahrnou výdaje s jeho pořízením související, hrazené uživatelem. V případě úplatného pořízení majetku a dluhů, za jednu pořizovací cenu, se cena jednotlivých složek majetku stanoví v poměrné výši k ceně jednotlivých složek majetku oceněných podle zvláštního právního předpisu, s výjimkou peněz, cenin, pohledávek a dluhů. Je-li v případě úplatného pořízení majetku a dluhů rozdíl mezi pořizovací cenou a oceněním tohoto majetku podle zvláštního právního předpisu, zvýšeným o hodnotu peněz, cenin, pohledávek včetně daně z přidané hodnoty, a snížený o hodnotu dluhů, záporný, postupuje se obdobně jako v případě záporného oceňovacího rozdílu při koupi obchodního závodu (§ 23). Dle odstavce 4) zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25. Konečně dle odstavce 5) poplatník je povinen uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neuplynula lhůta pro stanovení daně.

20. S ohledem na text předmětné výzvy je evidentní, že žalobci muselo být zcela zřejmé, co po něm správce daně výzvou požaduje, když v předmětné výzvě bylo jednoznačně uvedeno, čeho se má doložení a prokázání vyžadovaných skutečností týkat (Pozemku) a co je vyžadováno, tedy doložení a prokázání postupu žalobce při evidenci Pozemku v daňové evidenci v souladu s § 7b ZDP. Jinak řečeno, z výzvy je zcela zřejmé, že správce daně požadoval po žalobci doložení a prokázání, zda a jak nákup Pozemku a jeho vlastnictví byl evidován v daňové evidenci žalobce, jakým způsobem byl Pozemek v daňové evidenci vymezen, jak a zda byl oceněn v souladu s § 7b odst. 3 ZDP a jak se Pozemek projevil ve skutečném stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů ke konci zdaňovacího období.
21. Dle závěru krajského soudu je tak výzva ze dne 30. 12. 2014 v této části konkrétní, když odkaz na zákonné ustanovení § 7b ZDP je k vymezení žádané součinnosti zcela dostačující, neboť z tohoto ustanovení muselo být žalobci zřejmé, co je po něm žádáno. Ostatně ani žalobce neučinil vůči správci daně jakýkoliv úkon, kterým by jej žádal o vysvětlení tohoto požadavku. Uvedenou žalobní námitku tak krajský soud důvodnou neshledává.

K porušení práva žalobce být účasten místnímu šetření

22. Žalobce dále namítal, že byl zkrácen na svých procesních právech tím, že mu správce daně neumožnil se účastnit místního šetření, na kterém byl kontaktován místostarosta města Šternberk.
23. Podle § 80 odst. 1 d. ř. v rozhodném znění správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.
24. Podle § 80 odst. 3 d. ř. v rozhodném znění o průběhu místního šetření sepíše správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam.
25. Účelem místního šetření (§ 80 a násl. d. ř.) je jednak vyhledání daňových subjektů, dále kontrola plnění povinností daňového subjektu a konečně vyhledání důkazních prostředků. Místním ohledáním za účelem vyhledání důkazních prostředků správce daně: „*zpravidla proěřuje tvrzení daňového subjektu u jeho dodavatelů a odběratelů či skrze místní šetření koná jiné cílené úkony, které jsou s to vyhledat důkazní prostředek potřebný pro dosažení cíle správy daní. Přitom není rozhodné, zda jde o důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu, či v jeho neprospěch. Jeho hodnocení (hodnocení důkazů) však již do rámce místního šetření nespádá.*” (viz Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád, 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 278-281). V případě, že v rámci místního šetření dochází k vyhledávání důkazních prostředků, nelze místním šetřením nahrazovat důkaz výsledkem svědka, neboť v takovém případě má daňový subjekt právo účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky. Jinak řečeno, pokud podání vysvětlení třetí osobou má sloužit jako důkaz, pak se nejedná o místní šetření za účelem vyhledání důkazních prostředků, ale jedná se již o výslech svědka.
26. V posuzované věci se sice pracovníci správce daně dostavili do sídla města Šternberk a učinili dotaz na místostarostu ohledně prodeje účelové komunikace a základů veřejného osvětlení, nicméně jejich dotaz neměl povahu důkazního prostředku, tedy výslechu svědka, ale toliko proěření tvrzení žalobce ohledně zamýšleného prodeje u žalobcem označeného kupujícího a případné zajištění listinných důkazních prostředků, jak vyplývá z úředního

záznamu ze dne 23. 1. 2015. O tom svědčí i ta skutečnost, že správce daně ani žalovaný ve svých závěrech nevycházeli z tohoto místního šetření, ale z listinného důkazu – sdělení města Šternberk, které bylo správcí daně poskytnuto na základě jeho výzvy ze dne 20. 2. 2015. Uvedená listina pak byla součástí správního spisu a žalobce se s jejím obsahem mohl řádně seznámit a reagovat na závěry, které z této listiny správce daně vyvodil. Práva žalobce tak porušena nebyla. Pokud žalobce namítal, že nebyl slyšen navržený svědek, lze postup správce daně považovat za správný, když ani výslech svědka by nemohl ničeho změnit na tom, že v době provádění daňové kontroly neexistovaly dohody mezi žalobcem a městem Šternberk ohledně převodu komunikace a základů veřejného osvětlení. Ani tuto námitku tak krajský soud za důvodnou neshledává.

27. Pokud pak žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009 č. j. 1 Afs 29/2009 – 91, nepovažuje krajský soud jeho odkaz za případný, když (odhlédnuto od skutečnosti, že uvedené rozhodnutí se týkalo místního šetření dle zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) v tam posuzovaném případě na místním šetření byly předkládány jednotlivými vlastníky originály listin – akcie, ze kterých správce daně činil zjištění.

K neuznání jednorázového výdaje za nákup Pozemku

28. Podle § 24 odst. 1 ZDP ve znění účinném ke dni 31. 12. 2012 *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
29. Podle § 24 odst. 2 písm. t) bod 5. ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012 *vstupní cena hmotného majetku vyloučeného z odpisování, pořizovací cena (vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cena) nehmotného majetku zjištěná podle zvláštního právního předpisu, jehož účetní odpisy nejsou výdajem (nákladem) podle písmene v), a pořizovací cena nebo reprodukční pořizovací cena pozemku, s výjimkou pozemku nabytého vkladem nebo přeměnou, a to jen do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku. Při prodeji majetku, jehož vstupní cena a u pozemku pořizovací cena je podle tohoto ustanovení výdajem (nákladem) jen do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku, je u tohoto majetku nabytého vkladem nebo přeměnou nebo následným vkladem nebo následnou přeměnou výdajem (nákladem) vstupní cena a u pozemku pořizovací cena evidovaná před jeho prvním vložení nebo první přeměnou bez vlivu ocenění reálnou hodnotou, a to jen do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku. U pozemku nabytého vkladem společníka nebo člena družstva, který je fyzickou osobou, který neměl pozemek zahrnut v obchodním majetku a jeho vklad uskutečnil do 5 let od nabytí pozemku, je při jeho prodeji výdajem (nákladem) společnosti nebo družstva pořizovací cena, byl-li společníkem nebo členem družstva pořízen úplatně, cena podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku^{1a}) ke dni nabytí, byl-li společníkem nebo členem družstva nabyt zděděním nebo darem, a to jen do výše příjmů z jeho prodeje. Zůstatková cena technického zhodnocení odpisovaného nájemcem při ukončení nájmu nebo při zrušení souhlasu vlastníka s odpisováním je výdajem (nákladem) jen do výše náhrady výdajů vynaložených na toto technické zhodnocení. Při prodeji vyvolané*

investice (§ 29 odst. 1) lze uplatnit jako výdaj (náklad) jen tu část hodnoty vyvolané investice, která není součástí vstupní ceny hmotného majetku, a to jen do výše příjmů z prodeje.

30. Z pohledu ZDP (§ 26 odst. 2) není pozemek hmotným majetkem, tudíž u něj nepřichází v úvahu daňové odpisování. ZDP však ve svém § 24 odst. 2 písm. t) umožňuje uplatnit vstupní (pořizovací) cenu pozemku jako daňově uznatelný výdaj, a to do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku. Z textu § 24 odst. 1, § 24 odst. 2 písm. t) a § 26 odst. 2 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012 tak vyplývá, že výdaj na pořízení pozemku (s výjimkou pozemku nabytého vkladem nebo přeměnou) není a nemůže být výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to bez ohledu na jeho vstupní cenu, daňově uznatelným výdajem se stává až v okamžiku prodeje pozemku.
31. Žalobce nesouhlasil s neuznáním výdaje – zaplacené kupní ceny za Pozemek v celé výši 4.472.400 Kč za daňově uznatelný výdaj ve zdaňovacím období 2012. Ze správního spisu se podává, že žalobce v roce 2012 zakoupil Pozemek od města Šternberk za cenu 4.472.400 Kč, přičemž ve stejném roce uvedený Pozemek rozparceloval tak, že vzniklo nových 14 parcel a zůstal pozemek p. č. X o zbytkové výměře. Ve stejném roce pak žalobce prodal jeden nově vzniklý pozemek a dále mu byla zaplacená kupní cena za další dva nově vzniklé pozemky, ačkoliv kupní smlouvy byly uzavřeny až v roce 2013.
32. Z uvedeného vyplývá, že celková cena 4.472.400 Kč nemohla být žalobcem považována za daňově uznatelný výdaj, neboť za uvedenou cenu žalobce pořídil Pozemek. Daňově uznatelnou by mohla být toliko v případě, kdyby žalobce Pozemek jako celek prodal za uvedenou cenu v roce 2012, což se nestalo. Naopak tím, že žalobce rozparceloval Pozemek na dílčí parcely, nastala situace, kdy je třeba posuzovat daňovou uznatelnost výdaje při prodeji jednotlivých pozemků, přičemž se zde uplatní kritérium kupní ceny stanovené v kupní smlouvě na Pozemek částkou 400 Kč/m² a touto cenou se násobí výměra jednotlivých nových pozemků a tím se získá celková cena, kterou je možné do výše příjmů z prodeje jednotlivých pozemků daňově uznat, avšak vždy ve zdaňovacím období, ve kterém došlo k prodeji pozemku. Prodal-li tedy žalobce (resp. obdržel kupní cenu) za tři pozemky v roce 2012, pak si mohl, jak správně uzavřel správce daně, daňově uplatnit do výše takto získané ceny za každý pozemek výdaj odpovídající pořízení tohoto pozemku, a nikoliv celou jím zaplacenou kupní cenu za Pozemek. Záměr daňového subjektu, jak s pozemkem naloží, je pak z pohledu ZDP nepodstatný.
33. Na uvedeném závěru ničeho nemění ani způsob vedení daňové evidence ohledně tohoto pozemku či pochybnosti správce daně o správnosti jejího vedení, když je třeba u pozemků odlišovat daňové hledisko a hledisko účetní. Tak není vyloučeno, aby v účetnictví byl pozemek veden jako zásoby - zboží (§ 9 odst. 5 vyhl. č. 500/2002 Sb.) a takto v souladu s § 7b ZDP veden i v daňové evidenci, avšak z pohledu ZDP i takto vedený pozemek nebude hmotným majetkem a s ohledem na § 24 odst. 2 písm. t) ZDP nemůže být jeho pořizovací cena uplatněna jako daňově uznatelný výdaj dříve, než dojde k jeho prodeji. Způsob vedení pozemku v daňové evidenci daňového subjektu, resp. v jeho účetnictví pak není rozhodující pro určení, zda pořizovací cena je obecně daňově uznatelným výdajem v momentě jejího zaplacení, neboť způsob inventarizace pozemku daňovým subjektem nemůže být rozhodující pro uznatelnost pořizovací ceny jakožto daňově způsobilého výdaje, tím může být toliko povaha takového majetku. Povaha pozemku pak bez ohledu na jeho použití vylučuje z pohledu ZDP daňovou uznatelnost pořizovací ceny dříve, než dojde k prodeji takového pozemku. Pokud pak žalobce namítal nesrozumitelnost žalobou

napadeného rozhodnutí žalovaného, neboť z něj není patrné, z jakého důvodu žalovaný uvedl, že zařazení Pozemku do kategorie zboží či mimo tuto kategorii nebude mít vliv na posouzení daňové uznatelnosti jednorázového výdaje z titulu nákupu Pozemku, pak krajský soud takovou nerozumitelnost napadeného rozhodnutí neshledává, neboť žalovaný tuto svoji úvahu žalobci osvětlil na str. 8 odst. 2 napadeného rozhodnutí dostatečně srozumitelným způsobem.

34. Postup správce daně tak není rozporný se ZDP a správce daně, potažmo žalovaný nepochybili, pokud žalobci neuznali za daňově uznatelný výdaj ve výši 3.734.800 Kč představující zbytek kupní ceny zaplacené žalobcem za Pozemek po odečtení částek připadající na kupní ceny zaplacené žalobci třetími osobami za prodej nových pozemků (vzniklých z Pozemku) v roce 2012. Krajský soud tak ani tuto žalobní námitku důvodnou neshledává.

K neuznání výdaje na zbudování účelové komunikace a veřejného osvětlení

35. Podle § 24 odst. 1 ZDP ve znění účinném ke dni 31. 12. 2012 *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
36. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007 č. j. 9 Afs 30/2007 – 66 uzavřel, že: „za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu (podmínka 2/), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.“ V rozsudku ze dne 7. 11. 2012 č. j. 1 Afs 71/2012 – 8 Nejvyšší správní soud uzavřel, že: „Zákonným požadavkem, jenž musí výdaj (náklad) splnit, aby byl daňově uznatelným, je tedy mj. jeho faktické vynaložení daňovým subjektem, a to za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů, které v důsledku podléhají zdanění. Zákon tedy jasně umožňuje a podporuje uplatnění výdajů (nákladů), které přinesou nebo reálně mohou přinést, ať už současné nebo budoucí příjmy anebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných.“ V rozsudku ze dne 19. 2. 2009 č. j. 1 Afs 132/2008 – 82 pak Nejvyšší správní soud uzavřel, že: „daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s byť i jen očekávanými příjmy. Zmíněná souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je proto vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňového subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů. (...) Tvrdil-li daňový subjekt od počátku daňového řízení, že jím uplatněné výdaje byly vynaloženy na zajištění si budoucích příjmů, nemůže správce daně odhlédnout od takového

tvzení i nabízených důkazů a uzavřít, že výdaje nesloužily k přímému dosažení příjmů. Aktivita vedoucí k přímému dosažení příjmů a k zajištění příjmů do budoucna jsou odlišné kategorie.“

37. V rozsudku ze dne 2. 3. 2011 č. j. 8 Afs 19/2010 – 125 Nejvyšší správní soud uzavřel, že: *„Správce daně je povinen zjistit skutečný stav věci co nejúplněji, není vázán pouze návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Pokud při řízení vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, je povinen ji vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení. Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností sám konstruovat možnosti, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, a vyhledávat případné důkazy, jež by tyto hypotézy potvrdily či vyvrátily. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně.“* V rozsudku ze dne 30. 1. 2018 č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 pak Nejvyšší správní soud uzavřel, že: *“Daňovému subjektu [...] musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli; v této souvislosti je správce daně povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné.“*
38. V posuzované věci žalobce v rámci přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2012 uplatnil mj. výdaje spojené se stavbou komunikace, veřejného osvětlení na pozemku p. č. X a dále inženýrských sítí – splašková a dešťová kanalizace a vodovod, plynovodu, kabelové vedení NN. V rámci provedené daňové kontroly správce daně neuznal žalobci uplatněné výdaje ve výši 7.557 Kč (výdaje na zbudování stavby komunikace a základů veřejného osvětlení – faktura č. X), ve výši 237.057 Kč (výdaje na stavbu komunikace a odvodnění komunikace – faktura č. X) a dále výdaje na nákup materiálu, duplicitně zaevidovanou úhradu faktury č. X a opravu pračky v celkové výši 4.039 Kč. Žalobce po celou dobu brojil proti skutečnosti, že správce daně (a potažmo též žalovaný) neuznal uplatněné výdaje na stavbu komunikace a základů veřejného osvětlení, a to za situace, kdy za zbudování ostatní infrastruktury byly takto vynaložené výdaje za zdaňovací období 2012 správcem daně uznány. A za stavu, kdy ostatní infrastruktura byla žalobcem převedena do vlastnictví třetích osob až po roce 2012. Ve vztahu k výdajům na stavbu komunikace a základů veřejného osvětlení správce daně i žalovaný uzavřeli, že žalobce neprokázal převod nebo alespoň konkrétní předběžnou smluvní dohodu o převodu stavby komunikace, včetně základů veřejného osvětlení a měl tak uvedené stavby vést jako hmotný majetek a odpisovat je s následným zohledněním zůstatkové ceny při jejich prodeji.
39. Jak vyplývá ze správního spisu ve spojení s výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, žalobce od začátku k celému projektu koupě Pozemku, jeho rozparcelování a následnému prodeji a vybudování infrastruktury přistupoval jako k developerskému projektu. O tom svědčí ostatně i uzavřená veřejnoprávní smlouva. Lze sice souhlasit se žalovaným, že samotná nabídka ze dne 13. 1. 2012 nedokládá skutečnost, že žalobce zbudovanou komunikaci včetně základů veřejného osvětlení převede na třetí subjekt (město Šternberk), neboť se jedná toliko o příslib žalobce v nabídce, který nemusí nutně splnit, avšak nelze odhlédnout od skutečnosti, že žalobce se po celou dobu daňové

kontroly bránil tím, že uvedenou komunikaci vč. základů veřejného osvětlení na město Šternberk převede. Správce daně nepochybil, pokud uzavřel ve zprávě o daňové kontrole, že žalobce neprokázal tento svůj podnikatelský záměr, a to na rozdíl od ostatní infrastruktury, kde její převod do vlastnictví třetích osob prokázal, to vše za situace, kdy žalobce byl správcem daně vyzván k prokázání těchto jím tvrzených skutečností a za stavu, kdy daňový subjekt je povinen v případě pochybností prokázat, že skutečně vynaložil daňově uznatelný výdaj, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.

40. Jiná situace však nastala v rámci odvolacího řízení. V odvolání totiž žalobce tvrdil, že již podal žádost na město Šternberk k odkoupení účelové komunikace a základů veřejného osvětlení včetně pozemku p. č. X městem. Žalobce však toto své tvrzení ničím nedoložil. Žalovaný však neučinil žádný krok ve vztahu k žalobci stran takového tvrzení a rozhodl napadeným rozhodnutím. Není bez významu, že odvolání bylo žalobcem podáno dne 4. 9. 2015 a bylo o něm rozhodnuto až dne 1. 4. 2016. V mezidobí byla mezi žalobcem a městem Šternberk uzavřena kupní smlouva, kterou město od žalobce odkoupilo pozemek p. č. X v k. ú. X včetně účelové komunikace a základů veřejného osvětlení a vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí byl následně povolen. Tuto kupní smlouvu však žalobce žalovanému před jeho rozhodnutím nepředložil. Krajský soud si je vědom toho, že žalovaného netížila povinnost vyhledávat důkazy k prokázání tvrzení žalobce o daňové uznatelnosti jím vynaložených výdajů na zbudování komunikace a základů veřejného osvětlení, avšak na druhou stranu žalovaný neměl zůstat zcela nečinný, minimálně měl žalobce upozornit na skutečnost, že není doložena žádost o zpětný odkup, ačkoliv byla zmíněna v odvolání (za situace, kdy během daňové kontroly žalobce vyzval k doložení alespoň příslibu odkupu) a dále se měl zabývat a vypořádat s tvrzením žalobce, že taková žádost již byla podána a jaký případný vliv to na rozhodnutí správce daně může mít, případně v součinnosti s žalovaným měl činit kroky k prokázání či vyvrácení žalobcem takto tvrzené skutečnosti. Svým postupem tak žalovaný zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci, to vše za situace, kdy předmětná kupní smlouva byla uzavřena dříve než žalovaný rozhodl o podaném odvolání a v případě dodržení zásady součinnosti se mohl před žalobou napadeným rozhodnutím o této skutečnosti dozvědět. Jelikož daňové řízení není vedeno zásadou koncentrace a žalovaný předložil kupní smlouvu, která byla uzavřena ještě před rozhodnutím žalovaného o odvolání žalobce, a z této kupní smlouvy vyplývají skutečnosti žalobcem po celou dobu daňové kontroly tvrzené, tedy že výdaj vynaložený na zbudování komunikace a základů veřejného osvětlení byl výdajem skutečně vynaloženým za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů, které v důsledku podléhají zdanění a že žalobce stavbu komunikace a základů veřejného osvětlení hodlal po jejím zbudování dále prodat (což je logické vzhledem k okolnostem celého developerského projektu) a odpovídá to celkovému jednání žalobce, který vynaložil i další výdaje na ostatní infrastrukturu v roce 2012, kterou převedl na třetí osoby v následujících letech. Závěr žalovaného o neprokázání oprávněnosti uplatnění výdajů za zbudování komunikace a základů veřejného osvětlení je tak přinejmenším předčasný. Uvedenou žalobní námitku tak shledává krajský soud za důvodnou.

Závěr

41. S ohledem na vše výše uvedené krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného dle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vady řízení a současně dle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, přičemž v dalším řízení je žalovaný právním názorem, který vyslovil soud, vázán.
42. V dalším řízení žalovaný zhodnotí žalobcem předloženou kupní smlouvu ze dne 15. 12. 2015 a opětovně o odvolání žalobce rozhodne.

F. Náklady řízení

43. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce byl v řízení plně úspěšným účastníkem a má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem ve výši 15.342 Kč sestávajících:
- ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč,
 - z odměny za zastoupení advokátem ve výši 9.300 Kč za tři úkony právní služby po 3.100 Kč (příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby, účast u jednání dne 2. 5. 2018) dle § 9 odst. 4 písm. d), 12 odst. 1, § 7 bod 5., § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhl. č. 177/1996 Sb.,
 - z náhrady tří režijních paušálů po 300 Kč, celkem 900 Kč dle § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. za výše uvedené úkony právní služby,
 - z náhrady 21% DPH z přiznané odměny a náhrad ve výši 2.142 Kč dle § 57 odst. 2 s. ř. s.
44. Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné rozhodnutí, může se oprávněný domáhat svého práva nařízením exekuce či výkonu rozhodnutí.

Olomouc 9. května 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu