



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D., ve věci

žalobce: **P. L.**, narozený X
bytem X
zastoupeného advokátem JUDr. Jakubem Havlíčkem
sídlem Divišova 882, 500 03 Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2019, č. j. 45885/19/5200-10423-711708
a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2019, č. j. 45894/19/5200-10423-711708, ve věci
daně z příjmů fyzických osob,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 12. 2018, č. j. 2096046/18/3109-50521-802525 (dále jen „dodatečný platební výměr 1“) doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daň z příjmů fyzických

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 69 090 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 13 818 Kč. Správce daně dále dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 12. 2018, č. j. 2096076/18/3109-50521-802525 (dále jen „dodatečný platební výměr 2“) doměřil žalobci podle ZDP a podle § 147 a § 143 daňového řádu daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 115 605 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 23 121 Kč. Důvodem doměření daně v obou uvedených dodatečných platebních výměrech bylo vyloučení z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP výdaje vynaložené na pořízení pozemků ve výši 450 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2014 a ve výši 750 000 Kč ve zdaňovacím období roku 2016. Správce daně dále dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 12. 2018, č. j. 2096060/18/3109-50521-802525 (dále jen „dodatečný platební výměr 3“) doměřil žalobci podle ZDP a podle § 147 a § 143 daňového řádu daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 ve výši 689 389 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 137 877 Kč. Důvodem doměření daně v tomto dodatečném platebním výměru bylo mimo jiné vyloučení z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP výdaje vynaložené na pořízení pozemků ve výši 2 867 580 Kč ve zdaňovacím období roku 2015 a dále vyloučení z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů za zdaňovací období roku 2015 uhrazený příspěvek obci N. M. ve výši 250 000 Kč, neboť v průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že se ve skutečnosti jednalo o finanční dar, který není dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP výdajem na dosažení zajištění a udržení příjmů.

2. Žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru 1 a dodatečnému platebnímu výměru 2 rozhodnutím ze dne 5. 11. 2019, č. j. 45885/19/5200-10423-711708 (dále jen „napadené rozhodnutí 1“). Žalovaný tak učinil zejména s odůvodněním, že ze zákonné úpravy účinné pro dotčená zdaňovací období plyne, že u pozemků je nutno striktně rozlišovat účetní a daňové hledisko. Z toho důvodu nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že skutečnost, že daňový subjekt pořizuje pozemky jako zásoby (zboží), a tak je i eviduje v daňové evidenci vedené v souladu s § 7b ZDP, automaticky znamená, že výdaj vynaložený v souvislosti s pořízením zboží (pozemků) je výdajem podle § 24 odst. 1 ZDP. Z hlediska daně z příjmů fyzických osob se tak vzhledem k samotné povaze pozemku, bez ohledu na jeho použití, způsob evidence a bez ohledu na výši pořizovací ceny, vždy postupuje dle § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP. Pro posouzení daňové účinnosti výdaje na pořízení pozemku je tudíž zcela nerozhodné, zda je pozemek v daňové evidenci evidován jako zásoba (zboží) nebo jako dlouhodobý hmotný majetek. Pořizovací cena pozemku nikdy neovlivní základ daně dříve, než ve zdaňovacím období, kdy dojde k jeho prodeji.
3. Žalovaný dále k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr 3 rozhodnutím ze dne 5. 11. 2019, č. j. 45894/19/5200-10423-711708 (dále jen „napadené rozhodnutí 2“) tak, že žalobci byla doměřena daň ve výši 681 139 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 136 227 Kč. Žalovaný potvrdil postup správce daně, který vyloučil z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů výdaje za pořízení pozemků ve výši 2 867 580 Kč se shodnou argumentací jako uvedenou v předchozím odstavci, jelikož v předmětném zdaňovacím období nedošlo k prodeji předmětných pozemků, a proto výdaje vynaložené na jejich pořízení nemohly v roce pořízení ovlivnit základ daně. Ke změně dodatečného platebního výměru přistoupil žalovaný co do části týkající se uplatněného výdaje v celkové výši 37 500 Kč na úhradu podílu na oprávněných nákladech provozovatele distribuční soustavy spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu na žalobcem koupené pozemky, kterýžto závazek k úhradě byl sjednán v rámci samotné kupní smlouvy.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

V neposlední řadě žalovaný aproboval postup správce daně, který vyloučil z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů za zdaňovací období roku 2015 uhrazený příspěvek obci N. M. ve výši 250 000 Kč, neboť z vyjádření starosty obce N. M. vyplynul skutečný obsah uzavřené smlouvy, jímž bylo poskytnutí finančního daru obci N. M., ač tato skutečnost nebyla v uzavřené smlouvě výslovně uvedena. V kupní smlouvě na dotčený pozemek podmínka či závazek úhrady předmětné částky ani závazek uzavření smlouvy s obcí N. M. nebyly sjednány. Rovněž ze smlouvy uzavřené s obcí N. M. neplyne žádná právní skutečnost, která by zakládala povinnost žalobce uhradit obci předmětnou částku. Ani samotná skutečnost, že prodávající měla podmínit prodej pozemku úhradou předmětné částky obci N. M. však automaticky neprokazuje daňovou účinnost takového výdaje. V posuzovaném případě tak nebyla splněna podmínka, že se jedná o zákonem stanovený výdaj, neboť zákon o daních z příjmů daňovou uznatelnost poskytnutí finančního daru výslovně vylučuje v ustanovení § 25 odst. 1 písm. t).

4. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení obou napadených rozhodnutí, jakož i všech tří dodatečných platebních výměrů správce daně. Předně namítal nesprávný výklad a aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP ve vztahu k § 9 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“). V důsledku této nezákonnosti bylo žalobci zkráceno jeho právo vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Žalobce v roce 2014 pořídil pozemek p. č. X v k. ú. H. u D. V roce 2015 pořídil pozemek p. č. X a p. č. X v k. ú. D. S., pozemek p. č. X, p. č. X a p. č. X v k. ú. Z. n. M. a pozemek p. č. X v k. ú. D. S. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce pořídil pozemky jako obchodní zboží za účelem jejich dalšího prodeje, zaevidoval tyto ve své daňové evidenci v souladu s § 7b odst. 2 ZDP a § 9 odst. 5 vyhlášky jako zboží a výdaje na jejich pořízení uplatnil jako daňově účinný výdaj v příslušném roce jejich vynaložení podle § 24 odst. 1 ZDP. Výklad žalovaného opírající se o nutnost aplikace § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP dle žalobce nemůže obstát, jelikož nereflexuje systematiku a provázanost daňových a účetních předpisů, vystavených na ústavní maximě zakotvené v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Dle žalobce je v ustanovení § 7b odst. 2 ZDP výslovně upraveno pravidlo, že pro obsahové vymezení jednotlivých složek majetku v daňové evidenci se užije definic uvedených ve vyhlášce, neobsahuje-li ZDP definice vlastní. Žalobce dále zdůraznil, že jakmile evidenčně zařadil složky majetku do příslušných kategorií vymezených ve vyhlášce, je toto vymezení směrodatné i pro následné právní posouzení, pod jaké konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmů je třeba tento majetek (potažmo náklad na jeho pořízení) podřadit, a v jakém okamžiku je tento výdaj daňově účinný ve smyslu § 24 ZDP. Jediný možný výklad je dle přesvědčení žalobce takový, že pokud vyhláška definuje „pozemek“ jako dlouhodobý hmotný majetek s výjimkou pozemků, které jsou zbožím, pak je třeba s pojmem „pozemek“ v tomto duchu pracovat i při aplikaci ZDP, jak vyplývá i z účelu právní úpravy zakotvené v § 7b odst. 2 ZDP. Jestliže § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP užívá pojem pozemek, rozumí tím pozemek ve smyslu dlouhodobého hmotného majetku s výjimkou pozemků, které jsou zbožím, proto jej nelze na projednávaný případ aplikovat. Ve prospěch výkladu žalobce dle jeho názoru hovoří i jím v žalobě předestřený historický vývoj ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) ZDP a účel právní úpravy, který uplatňoval již v průběhu řízení před žalovaným. Nadto by výklad zastávaný žalovaným představoval zátěž pro daňové subjekty působící na realitním trhu v podobě nejen rizika ze ztrátového obchodu, ale i rizika daňového, jelikož ztráta z prodeje pozemků v podobě

zboží by byla daňově neúčinná. Konečně žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, a z něj vyplývající pravidlo, dle kterého, pokud je možno podle daňových předpisů zaujmout k určité právní otázce rozdílná stanoviska nebo výklady, má být užito výkladu pro daňový subjekt příznivějšího.

5. Žalobce dále namítal procesní pochybení správce daně, kterého se dopustil při posuzování daňové účinnosti částky 250 000 Kč poskytnuté žalobcem obci N. M. na základě smlouvy o zaplacení nákladů spojených s výstavbou TI pro realizaci výstavby RD v lokalitě „Zajícovo pole“ uzavřené dne 9. 12. 2015 žalobcem a obcí N. M., a to konkrétně porušení § 92 odst. 2 a § 93 odst. 1 daňového řádu. Jestliže správce daně z písemného vyjádření obce zjistil, že tato může disponovat informacemi ke skutečnostem rozhodným pro posouzení povahy žalobcem poskytnutého příspěvku, měl identifikovat pokud možno co nejvíce bezprostřední pramen těchto informací. Tímto pramenem by byla osoba, která se za obec účastnila vyjednávání obsahu smlouvy s žalobcem a tuto měl správce daně předvolat jako svědka za podmínek § 96 daňového řádu. Výsledku této osoby by poté mohl být přítomen i žalobce v souladu s § 96 odst. 5 daňového řádu, a této osobě klást otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Nahrazení takové svědecké výpovědi listinným důkazním prostředkem zakládá dle žalobce bez dalšího vadu řízení předcházejícího rozhodnutí, a to tím spíše za situace, kdy z obsahu tohoto listinného důkazního prostředku učinil správce daně skutková zjištění v neprospěch žalobce.
6. Žalobce nadto zpochybnil i skutková zjištění správce daně v napadeném rozhodnutí 2 co do posouzení povahy příspěvku poskytnutého žalobcem obci. Při záměru koupě pozemku p. č. 3772/14 v k. ú. N. M. podmínila prodávající M. Z. prodej pozemku uzavřením smlouvy mezi žalobcem a obcí N. M., na základě které se žalobce zaváže uhradit obci příspěvek na vybudování inženýrských sítí ve výši 250 000 Kč. Bez splnění této podmínky by k uzavření kupní smlouvy na pozemek nedošlo. Podmínka nebyla v písemné formě uvedena v samotné kupní smlouvě, nicméně její existenci potvrdila prodávající svým písemným vyjádřením ze dne 13. 8. 2018 učiněným k výzvě správce daně a její existence tak nebyla zpochybněna. Žalobce především namítal, že skutková zjištění správce daně učiněná z vyjádření starosty obce jsou jednostranná a účelová. Z prohlášení je totiž dle jeho názoru zřejmé, že žalobce v rámci vyjednávání obsahu smlouvy uzavřené s obcí zcela jednoznačně projevil vůli poskytnout obci příspěvek na úhradu nákladů spojených s výstavbou TI v dané lokalitě, nikoliv poskytnout jí finanční dar. Žalovaný tedy postupoval nezákonně, pokud příspěvek obci neposoudil jako vedlejší nutný výdaj vynaložený žalobcem v souvislosti s pořízením zboží vynucený prodávajícím, a jako takový daňově účinný v okamžiku jeho vynaložení podle § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný navíc v napadeném rozhodnutí 2 učinil zcela chybný skutkový závěr co do neexistence závazku žalobce uhradit obci N. M. částku 250 000 Kč. Ze samotné smlouvy uzavřené mezi obcí a žalobcem z čl. II odst. 2 zřetelně vyplývá závazek tzv. budoucího stavebníka, tj. žalobce k úhradě finanční částky obci na částečnou úhradu nákladů spojených s výstavbou TI v dané lokalitě. Podmínka prodeje pozemku učiněná ze strany prodávající pak plyne z jejího prohlášení. Pokud měl správce daně i přes takové prohlášení pochybnosti o skutkovém stavu, měl prodávající k věci vyslechnout za účelem zjištění skutečného stavu věci.
7. Další žalobní námitkou žalobce namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí 1 včetně rozhodnutí jemu předcházejících z důvodu rozhodování o výdaji na pořízení pozemku

p. č. X v k. ú. H., který však žalobce ve svém vlastnictví neeviduje. Žalobce vlastní pozemek p. č. X v k. ú. H. u D.

8. Konečně žalobce namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí 1 včetně rozhodnutí jemu předcházejících z důvodu prekluze, jelikož daňová kontrola, na základě které byla žalobci správcem daně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 a stanovena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně, byla zahájena až po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Žalobce podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 dne 25. 3. 2015, poslední den lhůty pro podání daňového přiznání byl den 1. 4. 2015, kterým počala běžet lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu v délce 3 let, která uplynula dne 2. 4. 2018. Správce daně zahájil daňovou kontrolu zdaňovacího období roku 2014 dne 30. 4. 2018, tedy v rozporu se zákonem až po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
9. Žalovaný plně setrval na svých závěrech uvedených v žalobou napadených rozhodnutích a navrhoval zamítnutí žaloby. Nad rámec doplnil, že argumentace žalobce historickým výkladem je nepřipadná, neboť od novelizace zákonem č. 492/2000 Sb. byla pořizovací cena pozemku, s výjimkou pozemku nabytého vkladem, vždy daňově účinným výdajem až v době prodeje tohoto pozemku, a to pouze do výše prodejní ceny. Nic na tom nezměnila ani následná změna účetních předpisů, které s účinností vyhlášky od 1. 1. 2003 opět připouští možnost evidence pozemků jako zásob. Dle žalovaného se nelze ztotožnit s tím, že by se po této novele automaticky vrátil původní daňový režim ve vztahu k výdajům na pořízení pozemku do doby před nemožností evidovat pozemky jako zboží. Žalovaný připomněl, že zákon o daních z příjmů od novelizace provedené zákonem č. 492/2000 Sb. v případě pozemků nerozlišuje mezi pozemky evidovanými jako zboží a jako dlouhodobý majetek a vždy bez ohledu na jejich využití uplatňuje právě ustanovení § 24 odst. 2 písm. t). Pokud jde o druhou žalobní námitku, k té žalovaný zdůraznil, že správci daně na základě v té době známých skutečností vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatnění výdaje ve výši 250 000 Kč jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, proto žalobce vyzval dle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání, že se skutečně jedná o daňově účinný výdaj. Důkazní břemeno leželo na žalobci, ten mohl za účelem prokázání svých tvrzení předložit či navrhnout provedení libovolných důkazních prostředků, tedy i provedení svědecké výpovědi, měl-li žalobce za to, že by její výpověď přispěla k prokázání jeho tvrzení. Žalobce však žádný takový návrh, a to ani v průběhu odvolacího řízení, nevnesl. K otázce oddělení důkazních břemen v daňovém řízení a ke skutečnosti, že daňové řízení není ovládáno vyhledávací zásadou pak žalovaný odkázal na odbornou literaturu a judikaturu. Žalovaný dále poukázal na zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu, dle které neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti, ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů. Dle žalovaného tak nelze přijmout tezi žalobce, že by v tomto ohledu bylo nutno provádět svědeckou výpověď namísto provedení listinného důkazního prostředku. Z vyjádření starosty obce N. M. a poskytnutých smluv uzavřených obcí N. M. s dalšími stavebníky jednoznačně vyplynul skutečný obsah uzavřené smlouvy, správcem daně tak byly bezezbytku zjištěny všechny rozhodné skutečnosti, a nevyvstala tak potřeba dalšího dokazování. K namítané vadě spočívající v chybně označeném pozemku žalovaný uvedl, že předmětná nemovitá věc byla v rozhodnutích správních orgánů nepochybně identifikována nezaměnitelným způsobem, tato vada tak nemůže mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí. Pokud jde o namítanou prekluzi, tuto žalovaný odmítl s tím, že žalobci byla za zdaňovací období roku 2012 vyměřena daňová ztráta. Vzhledem k tomu, že

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

ve zdaňovacím období roku 2014 bylo možno daňovou ztrátu uplatnit, řídí se lhůta pro stanovení daně u tohoto období v souladu s ustanovením § 38r odst. 2 ZDP lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, v němž bylo možné tuto daňovou ztrátu uplatnit, tj. za zdaňovací období roku 2017. Jedná se o speciální právní úpravu, která stanovuje režim lhůty pro stanovení daně odlišně od lhůty pro stanovení daně dle daňového řádu a na základě které lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2014 uplyne nejdříve dne 6. 4. 2021.

10. U ústního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích.
11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu dle podané žaloby a v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že za zdaňovací období roku 2012 byla žalobci vyměřena ztráta z příjmů. Dne 26. 3. 2018 správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob žalobce za zdaňovací období roku 2015 a 2016. Dne 30. 4. 2018 pak správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob žalobce za zdaňovací období roku 2014. Součástí spisu je mj. soubor listů vlastnictví žalobce vedených v katastru nemovitostí, a to kromě dalších i LV č. X, na němž je zapsáno vlastnické právo žalobce k pozemku p. č. X, orná půda, obec H., k. ú. H. u D. Ve zprávě o daňové kontrole, č. j. 2080736/18/3109-60561-803571 je uvedený pozemek uváděn jako pozemek p. č. X v k. ú. H., je k němu specifikována konkrétní historie výdajů vynaložených na jeho pořízení. Na základě pochybností správce daně o oprávněnosti uplatnění výdaje ve výši 250 000 Kč dle § 24 odst. 1 ZDP na základě doložené smlouvy o zaplacení nákladů spojených s výstavbou TI pro realizaci výstavby RD v lokalitě „Z.o p.“ ze dne 9. 12. 2015 tento vlastním šetřením zjistil, že dotčený pozemek byl plně zasíťovaný již ke konci roku 2010. Správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 18. 7. 2018, č. j. 1510290/18/3109-60561-803571 na základě § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání oprávněnosti uvedeného výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce na základě uvedené výzvy předložil prohlášení M. Z., prodávající dotčeného pozemku, v němž prohlásila, že podpis kupní smlouvy na dotčený pozemek podmínila podpisem smlouvy mezi žalobcem a obcí N. M. a úhradou částky 250 000 Kč obci N. M. Další důkazní návrhy nebyly z jeho strany učiněny. Správce daně následně výzvou ze dne 2. 10. 2018, č. j. 1834944/18/3109-60561-803571 vyzval obec N. M. k doložení právního podkladu, na základě kterého byla uzavřena smlouva s žalobcem. Z vyjádření starosty obce N. M. vyplývá, že obec N. M. zajistila v lokalitě „Z. p.“ v N. M. vybudování inženýrských sítí, přičemž od budoucích stavebníků jednotlivých rodinných domů, kteří pozemky kupovali od manželů Zajícových obec dostala částku 250 000 Kč na jednu stavební parcelu na úhradu části nákladů spojených s výstavbou technické infrastruktury a místní komunikace s tím, že se jednalo o finanční dar obci, byť na přání žalobce nebyla povaha darovací smlouvy ve smlouvě mezi žalobcem a obcí N. M. uvedena výslovně.
13. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou prekluze práva stanovit daň, neboť je-li v projednávané věci shledána prekluze, je nadbytečné zabývat se dalšími žalobními body, jelikož napadené rozhodnutí by bylo nutné bez dalšího zrušit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 8 Afs 4/2008-69).

14. Podle ustanovení § 34 odst. 1 ZDP ve znění účinném do 2. 4. 2013 od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje (...).
15. Podle ustanovení § 38r odst. 2 ZDP ve znění účinném do 2. 4. 2013 lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření (nyní lhůta pro stanovení daně – pozn. krajského soudu) jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit (...).
16. Podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
17. Žalobce namítal, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 2014 byla zahájena dne 30. 4. 2018, tedy až poté, co dne 2. 4. 2018 uplynula 3-letá lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně v nyní projednávaném případě v souladu s ustanovením § 148 odst. 1 daňového řádu skutečně činí 3 roky, avšak krajský soud ve shodě s žalovaným musí konstatovat, že žalobce se mýlí ohledně jejího počátku.
18. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobci byla za zdaňovací období roku 2012 vyměřena daňová ztráta. Pro takový případ zákon o daních z příjmů v ustanoveních § 34 a § 38r zakotvuje speciální právní úpravu, jež stanoví, že daňovou ztrátu lze uplatnit v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví, přičemž lhůta pro stanovení daně za všechna zdaňovací období, v nichž lze daňovou ztrátu uplatnit, skončí až současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Daňovou ztrátu vyměřenou za zdaňovací období roku 2012 bylo možné uplatnit v 5 bezprostředně následujících obdobích, posledním zdaňovacím obdobím, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu uplatnit, tak bylo zdaňovací období roku 2017. V nyní projednávaném případě dotčené zdaňovací období roku 2014 spadá do 5 bezprostředně následujících období po vyměření daňové ztráty, lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období tak na základě citované právní úpravy uplyne až společně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2017, tj. dne 6. 4. 2021 (lhůta prodloužena v důsledku velikonočních svátků). Správcem daně zahájená daňová kontrola dne 30. 4. 2018 tudíž byla zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně, a daňová prekluze v nyní projednávaném případě proto nemohla nastat. Tato žalobní námitka není důvodná.
19. Krajský soud se dále zabýval žalobní námitkou směřující proti nesprávnému výkladu a aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP. Žalobce namítal, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP nemělo být v nyní projednávaném případě vůbec aplikováno. Žalobce je totiž toho názoru, že jakmile zařadil pořízené pozemky do své daňové evidence do kategorie zboží v souladu s vyhláškou, bylo toto zařazení směrodatné i pro následné právní posouzení a aplikaci konkrétních ustanovení ZDP, přičemž ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP pak nutně dopadá pouze na pozemky, jež nejsou evidovány jako zboží.

20. Podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP 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.
21. Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2014, je výdajem podle odst. 1 také do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku pořizovací cena pozemku u poplatníka fyzické osoby. Podle znění účinného do 31. 12. 2016 je výdajem podle odst. 1 také do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku pořizovací cena pozemku, s výjimkou stavby, která je jeho součástí, u poplatníka fyzické osoby.
22. Z právě citovaných ustanovení je dle krajského soudu zřejmé, že argumentaci žalobce je nutno odmítnout jako nepřiléhavou, jelikož explicitní dikce dotčené zákonné úpravy pro žalobcem předestřený výklad neposkytuje žádný prostor.
23. V první řadě je nutno zdůraznit, že otázka interpretace právních norem a její metodologie obecně nalézá své uplatnění v případě nejasnosti obsahu dotčené právní normy či mnohosti možných způsobů jeho výkladu, přičemž na prvním místě stojí vždy výklad jazykový a teprve až v případě jeho nejednoznačnosti je možné aplikovat další metody výkladu. Ustanovení § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP svým zcela jednoznačným výslovným zněním normují, že výdaje vynaložené na dosažení zdanitelných příjmů lze uplatňovat ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů, přičemž v případě pozemků lze daňově účinným výdajem učinit pořizovací cenu pozemku do výše příjmů z jeho prodeje. Z uvedeného je jednoznačně seznatelné, že pořizovací cenu pozemku, a to jakéhokoliv, bez ohledu na jeho povahu a bez ohledu na způsob jeho účetní evidence, když v tomto ohledu zákon mlčí, lze jako daňově účinný výdaj uplatnit až v okamžiku jeho následného prodeje. Vzhledem k tomu, že jazykové vyjádření dotčených ustanovení neposkytuje prostor pro jakoukoliv pochybnost o jejich významu, je nutno žalobcův způsob argumentace odmítnout jako zcela nepřipadný, neboť se dopouští nepřípustného dovozování obsahu právní normy jdoucím proti jejímu doslovnému znění. Z tohoto důvodu je třeba jako irelevantní odmítnout i žalobcem předestřený historický výklad, jakož i jeho poukaz na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44.
24. Pokud jde o otázku způsobu účetní evidence a od něj se odvíjející aplikaci hmotněprávních zákonných ustanovení, je na základě výše předestřeného žalobcovu tezi o jejich vzájemné podmíněnosti rovněž nutno odmítnout jako zcela mylnou. Jak již krajský soud uvedl výše, z výslovného znění právní úpravy taková podmíněnost nevyplývá. S touto otázkou se žalovaný ve svém rozhodnutí vypořádal zcela přiléhavým způsobem, se kterým se krajský soud ztotožňuje. Nadto se uvedenou otázkou krajský soud již zabýval v jiném řízení, kde v žalovaným odkazovaném rozsudku ze dne 9. 5. 2018, č. j. 65 Af 83/2016-52 uzavřel, že „*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 (zvýraznění provedl krajský soud nyní).“ V nyní projednávaném případě přitom krajský soud nemá důvod se od svého již dříve přijatého závěru odchýlovat a nezbyvá mu než konstatovat, že tato žalobní námitka není důvodná.

25. Týká-li se mamotného § 7b odst. 2 ZDP, ten normuje, že pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, *není-li dále stanoveno jinak*.
26. V nyní posuzovaném případě je žalobcův odkaz na rozlišení pozemků v účetnictví jako pozemků v DHIM a pozemků jako zboží zcela irrelevantní, protože ZDP ve vztahu k § 7b odst. 2 ZDP právě v již odkazovaném § 24 odst. 2 písm. t) *stanoví jinak*, když pro účely uplatnění pořizovací ceny za nákup pozemku jako výdaje obsahuje výslovné speciální zákonné pravidlo, na které nemůže ani právní předpis nižší síly (prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví) ničeho změnit.
27. Rovněž další žalobní námitku týkající se procesního pochybení správce daně, vycházel-li z obsahu listinného důkazu a nikoliv z bezprostředního pramene informací, kterým by byl svědecký výslech, je dle krajského soudu nutno odmítnout.
28. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
29. Jakkoli lze dát žalobci za pravdu, že dle § 92 odst. 2 daňového řádu má správce daně dbát na to, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji, musí krajský soud ve shodě s žalovaným zdůraznit, že tuto povinnost nelze pojímat absolutně. Jak správně poukázal žalovaný, daňové řízení není ovládáno zásadou vyhledávací, z ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu ani neplyne povinnost zjistit skutečný skutkový stav. Naopak daňový řád zakotvuje rozvržení důkazních břemen mezi správce daně a daňový subjekt. Ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu zakotvuje důkazní břemeno daňového subjektu tak, že tento je obecně povinen prokazovat skutečnosti, které tvrdí. Předestřeným rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se již opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud. K tomu lze odkázat například na rozsudky ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 – 66, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 – 60, či žalovaným odkazovaný rozsudek ze dne 28. 3. 2017, č. j. 8 Afs 56/2016-39, jež zdůrazňuje, že není povinností správce daně vyhledávat za daňový subjekt důkazy na podporu jeho daňových tvrzení, jelikož břemeno důkazní ve smyslu odpovědnosti za prokázání svých daňových tvrzení nese v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu primárně daňový subjekt.
30. Na základě uvedených závěrů tak krajský soud uzavírá, že daňový subjekt musí obecně prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s dotčeným obchodním případem vznikly.
31. Za situace, kdy správci daně vznikly důvodné pochybnosti o oprávněnosti uplatnění výdaje ve výši 250 000 Kč v souvislosti s koupí pozemku v N. M. jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP (jak byly doloženy do spisu úředními záznamy správce daně, který vlastní úřední činností zjistil, že zasíťování pozemku bylo dokončeno k roku 2010) a k odstranění těchto pochybností správce daně žalobce vyzval postupem dle § 92 odst. 4 daňového řádu, bylo povinností žalobce a nikoli správce daně prokázat svá tvrzení o tom, že dotčený výdaj byl

oprávněným výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce na uvedenou výzvu reagoval, k prokázání svých tvrzení však toliko přiložil prohlášení prodávající M. Z. a v průběhu celého správního řízení, tedy ani v řízení před odvolacím správním orgánem, nečinil žádné další důkazní návrhy, nenavrhoval k důkazu žádnou svědeckou výpověď. Správce daně z důvodu přetrvávajících pochybností následně vyzval k objasnění situace obec N. M. Z vyjádření starosty obce a poskytnutých smluv uzavřených mezi obcí N. M. a dalšími stavebníky učinil správce daně jednoznačný závěr o skutkovém stavu, čímž z jeho pohledu došlo k rozptýlení pochybností a zjištění všech rozhodných skutečností tak, že již nevyvstala potřeba dalšího dokazování. S ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu pak nelze správci daně vytknout ani žalobcem namítanou skutečnost, že se místo se svědeckou výpovědí starosty obce N. M. spokojil s jeho písemným vyjádřením. Krajský soud tak uzavírá, že v nyní projednávaném případě se správce daně ani žalovaný nedopustili pochybení při zjišťování rozhodných skutečností, naopak bylo vzhledem k výše uvedenému odpovědností žalobce učinit důkazní návrhy, jež byly dle jeho názoru způsobilé prokázat stav věci.

32. Žalobce dále namítal nesprávné posouzení povahy závazku, na jehož základě poskytl obci N. M. částku 250 000 Kč coby příspěvek na vybudování inženýrských sítí. Žalobce namítal, že prodávající M. Z. podmínila prodej dotčeného pozemku uzavřením smlouvy mezi žalobcem a obcí N. M. a poskytnutím částky 250 000 Kč ze strany žalobce této obci, což dle jeho názoru vylučuje povahu darování, a proto se jednalo o nutný vedlejší výdaj vynaložený v souvislosti s pořízením dotčeného pozemku a jako takový uplatnitelný dle § 24 odst. 1 ZDP.
33. V první řadě je nutno podotknout, že mezi základní právní zásady patří nutnost posuzovat právní jednání vždy podle jeho obsahu a nikoliv podle toho, jak je nazváno. Samotná skutečnost, že starosta obce nazval žalobcem poskytnutý příspěvek finančním darem, když ze strany obce byl takto chápán a i ve vztahu k ostatním stavebníkům pojmán, tak nutně neznamená, že ve vztahu k žalobci se materiálně o dar skutečně jednalo. V postupu správce daně, potažmo žalovaného tak lze vidět jisté zjednodušení. Aniž by však krajský soud předjímal, zda byl závěr správních orgánů o povaze předmětného příspěvku jako daru správný či nikoliv, musí na tomto místě zdůraznit, že pro posouzení věci není tato otázka rozhodná.
34. Jak žalobce poukazoval a jak bylo ve správním řízení prokázáno prohlášením prodávající Marie Zajícové, prodej dotčeného pozemku byl z její strany podmíněn uzavřením smlouvy mezi žalobcem a obcí N. M. a uhrazením částky 250 000 Kč jako příspěvku na vybudování TI na dotčeném pozemku žalobcem obci. Pakliže by bez splnění této podmínky, tedy bez úhrady částky 250 000 Kč žalobcem obci N. M. k uzavření kupní smlouvy na dotčený pozemek nedošlo, nelze dospět k jinému závěru, než že částka 250 000 Kč byla vedle samotné kupní ceny pozemku dalším výdajem nutným k jeho pořízení, tedy že tato částka byla nutně součástí pořizovací ceny pozemku. Ta je však dle výslovné zákonné úpravy v § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP daňově uznatelným výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP až v okamžiku následného prodeje dotčeného pozemku. Jelikož v nyní projednávaném případě k následnému prodeji dotčeného pozemku ze strany žalobce v předmětném zdaňovacím období nedošlo, nemohla být pořizovací cena dotčeného pozemku, jež zahrnovala vedle samotné kupní ceny i uvedený příspěvek ve výši 250 000 Kč, uplatněna jako výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP. V návaznosti na úvahy krajského soudu předestřené již výše k námitce nesprávného výkladu § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 ZDP krajský soud toliko

doplňuje, že při uplatňování výdajů vynaložených k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely je dle výslovné úpravy ustanovení § 24 odst. 1 ZDP nutno jejich výši posuzovat dle tohoto zákona. Ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) ZDP pak výslovně vylučuje výdaje na pořízení nehmotného majetku s odkazem na výjimku v podobě ustanovení § 24 odst. 2 ZDP. Pořizovací cena pozemku tak může být oprávněným daňově uznatelným výdajem, avšak vždy pouze v případě jeho následného prodeje, a to ve zdaňovacím období, kdy k tomuto prodeji došlo, a do výše příjmů z prodeje.

35. Z uvedeného vyplývá, že ať už by částka 250 000 Kč poskytnuta žalobcem obci N. M. měla povahu daru či nikoliv, tak jako tak v předmětném zdaňovacím období jako výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely dle § 24 odst. 1 ZDP uplatněna být nemohla. Otázkou skutečné povahy uvedeného příspěvku se tak krajský soud již pro nadbytečnost nezabýval. Tato žalobní námitka rovněž není důvodná.
36. Konečně ani poslední námitku krajský soud neposoudil jako důvodnou. Žalobce namítal, že správce daně rozhodoval o pozemku p. č. X v k. ú. H., který však není předmětem vlastnictví žalobce, jelikož ten vlastní pozemek p. č. X v k. ú. H. u D. Tuto žalobní námitku však musí krajský soud bez dalšího odmítnout jako zcela nepřípadnou. Byť správní orgán ve zprávě o daňové kontrole chybně označil katastrální území jako H. místo H. u D., jedná se toliko o formální pochybení, jež na věci ničeho nezměnilo a nemůže tak představovat nezákonnost napadeného rozhodnutí. V samotné zprávě o daňové kontrole je totiž dotčený pozemek identifikován i konkrétní historií výdajů vynaložených na jeho pořízení. Součástí správního spisu je rovněž soubor listů vlastnictví žalobce vedených v katastru nemovitostí včetně LV č. X, na němž je zapsáno vlastnické právo žalobce k pozemku p. č. X, orná půda, obec H., k. ú. H. u D. Krajský soud tak nemá jakoukoliv pochybnost o tom, že žalobce po celou dobu správního řízení věděl, o jaký pozemek se jedná a že se nepochybně jedná o pozemek v jeho vlastnictví. Uvedenou formální chybou tak nemohl být nijak dotčen na svých právech.
37. Jelikož krajský soud neshledal žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující obvyklou činnost.

Poučení:

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

Olomouc 16. března 2021

Mgr. Jiří Gottwald v. r.
předseda senátu

