



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: **“Volejbalkklub Liberec z. s. v likvidaci“**
sídlem X
zastoupen advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, Liberec 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č. j. X

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 9. 2019, č. j. 40332/19/5200-11435-711868, se zrušuje pro nezákonnost a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 32 684 Kč, k rukám jeho zástupce Mgr. Davida Hejzlara, advokáta, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 6. 2017, č. j. X. Tímto rozhodnutím správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 6. 12. 2015 ve výši 1 277 560 Kč a sdělil mu výši penále 255 512 Kč.
2. Dne 16. 8. 2016 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob, mj. za období od 1. 1. 2015 do 6. 12. 2015, kdy žalobce vstoupil do likvidace. Zjistil, že žalobce je spolek, provozuje rekreační formu volejbalu, zdrojem příjmů byly výnosy z pronájmu pozemků a sportovního areálu, šlo o účetní jednotku bez zaměstnanců, účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. Žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období prodal na základě kupní smlouvy uzavřené dne 15. 6. 2015 se společností GPÚ, spol. s r.o. řadu pozemků, výnosy z prodeje pozemků dosáhly částky 6 980 000 Kč. Správce daně požadoval po žalobci, aby prokázal oprávněnost zaúčtování reprodukční pořizovací ceny ve výši 7 129 630 Kč stanovené znaleckým posudkem ze dne 21. 9. 2015 do daňově účinných výdajů v souvislosti s prodejem pozemků. Správce daně neuznal žalobcem uplatněnou reprodukční pořizovací cenu, konstatoval, že žalobce neprokázal ve výkazu majetku a závazků evidovanou částku 565 077 Kč, když dovedl, že žalobce prokázal pouze v účetnictví vedenou hodnotu jediného pozemku ve výši 25 000 Kč, který nabyt na základě kupní smlouvy ze dne 1. 12. 2004. Podle správce daně ze soupisů přebíraného majetku (předmětných pozemků) zajištěných u Katastrálního úřadu pro Liberecký kraj (dále také jen „katastrální úřad“), byla známa účetní hodnota pozemků, ve které byl tento majetek veden u předchozí účetní jednotky a pozemky měly být oceněny v této správné a prokazatelné pořizovací ceně, s níž mělo být při prodeji nakládáno jako se zůstatkovou cenou. Uplatnění reprodukční pořizovací ceny ve výši 7 129 630 Kč bylo v rozporu s § 29 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 6. 2017 správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období, když mj. neuznal žalobcem do výdajů zahrnutou reprodukční pořizovací cenu pozemků dle znaleckého posudku.
3. Napadeným rozhodnutím ze dne 27. 9. 2019 žalovaný dodatečný platební výměr potvrdil. Ve shodě se správcem daně konstatoval, že § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů nelze aplikovat. Vstupní cenou hmotného majetku se rozumí reprodukční pořizovací cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Protože však z § 26 zákona o daních z příjmů vyplývá, že pozemky nejsou pro účely zákona o daních z příjmů hmotným majetkem, nelze uvedené ustanovení, ani § 24 odst. 2 písm. b) uvedeného zákona aplikovat. Žalovaný konstatoval, že dle § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů, účinného do 31. 12. 2013, patřila mezi daňově uznatelné výdaje pořizovací cena nebo reprodukční pořizovací cena pozemku, a to jen do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku. Ustanovení však bylo zrušeno, proto je třeba postupovat podle § 24 odst. 1 ve spojení s § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů a vycházet z ocenění podle účetních předpisů. Z § 24 a 25 zákona č.

563/1991 Sb., o účetnictví, žalovaný dovodil, že hodnota uvedená v soupisech přebíraného majetku je pořizovací cenou, která je správná a prokazatelná, a žalobce o ní měl účtovat v souladu s právními předpisy upravujícími účetnictví a ve smyslu Českých účetních standardů (dále jen „ČÚS“), žalovaný zmiňoval bod 5.1. a 3.2. ČÚS 409. S touto cenou měl žalobce nakládat jako se zůstatkovou cenou, jež by byla daňově účinným nákladem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný vyšel z účetnictví žalobce, který vlastnické právo k předmětným pozemkům nabyl ke dni 1. 1. 2003 dle vyžádaných předávacích protokolů. Na předávacích protokolech, které byly podepsány rovněž osobami jednajícími za žalobce, byly uvedeny účetní hodnoty pozemků v celkové výši 381 254 Kč. Přitom z účetní evidence, rozvahy a výkazu o majetku a závazcích je zřejmé, že do předmětného zdaňovacího období, tj. do 31. 12. 2014, evidoval žalobce předmětné pozemky v celkové hodnotě 590 077 Kč, z čehož prokázal pouze účetně evidovanou hodnotu jediného pozemku ve výši 25 000 Kč. Teprve počínaje zdaňovacím obdobím roku 2015 zahrnul do účetnictví vstupní cenu předmětných pozemků v celkové výši 7 129 630 Kč na základě znaleckého posudku ze dne 21. 9. 2015. Evidovanou účetní hodnotu pozemků ve zbývající části 565 077 Kč však žalobce neprokázal. Žalovaný se odvolával na závěry rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 5. 11. 2014, č. j. 59 Af 5/2014-143, potvrzeného rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 23. 3. 2016, č. j. 2 Afs 210/2014-39, které řešily bezúplatný převod nemovitého majetku, jehož ceny byly v době převzetí známy. Soudy konstatovaly, že cena majetku byla známa a účetní jednotka neměla takto převzatý majetek přeceňovat cenou podle platné oceňovací vyhlášky a stanovovat reprodukční pořizovací cenu. Podle žalovaného měl žalobce pořizovací cenu zaznamenanou v účetnictví, ovšem v účetnictví vedená hodnota pozemků 590 077 Kč nebyla ničím doložena. Správce daně tedy správně vzal v úvahu účetní hodnotu pozemků ve výši 381 254 Kč, v níž byly pozemky u předchozího vlastníka evidovány. Žalovaný se rovněž dovolával smyslu ustanovení § 30 odst. 10 písm. e) zákona o daních z příjmů. Uvedl, že účetní hodnota pozemků vyplývá jednak z účetní evidence samotného žalobce, který o ní účtoval z roku na rok, správce daně pak ohledně její výše vycházel správně z předávacích protokolů poskytnutých katastrálním úřadem, z nichž historické ceny pozemků v hodnotě 381 254 Kč vyplývaly. Správce daně podle žalovaného nepochybil, pokud odkazoval na vyhlášku č. 504/2002 Sb. V § 7 odst. 1 vyhlášky č. 507/2002 Sb. je uvedeno, že pro záznamy v účetních knihách použijí účetní jednotky při oceňování majetku a závazků přiměřeně příslušná ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Je-li ohledně oceňování majetku ve vyhlášce č. 507/2002 Sb. pro jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví odkazováno na přiměřené použití příslušných ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb., tím spíše lze v případě žalobce, jehož hlavním posláním není podnikání, uplatnit vyhlášku č. 504/2002 Sb., tedy prováděcí vyhlášku k zákonu o účetnictví pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání. Na tuto vyhlášku pak navazuje ČÚS 409, jehož bod 3.7. se týká delimitace majetku v rámci jednoho subjektu. Žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce se stal nástupnickou organizací TJ Textilana Liberec, a to na základě obchodní smlouvy o bezúplatném převodu majetku ze dne 9. 10. 2002, přitom tato organizace majetek dostala v rámci delimitace rovněž bezúplatně. A protože byla žalobci za zdaňovací období roku 2013 vyměřena v souladu s daňovým přiznáním daňová ztráta, je nutno aplikovat § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle něhož lhůta pro vyměření daně za rok 2015 uplyne současně s uplynutím lhůty pro stanovení daně za

zdaňovací období roku 2018, v němž si nejpozději může žalobce uplatnit vyměřenou ztrátu, tj. nejdříve ke dni 1. 4. 2022.

II. Žaloba

4. Ve včasné žalobě žalobce namítal, že rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019 bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neboť žalovaný o odvolání ze dne 21. 7. 2017 rozhodl po více než 2 letech. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu tříletá lhůta pro stanovení daně běží znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola, tudíž v daném případě tato lhůta uplynula dne 16. 8. 2018. Žalobce nesouhlasil s odkazem žalovaného na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Odhlédl totiž od skutečnosti, že žalobce je neziskovým subjektem, který v roce 2013 nevykonával žádnou vedlejší doplňkovou činnost, ze které by mu mohla vzniknout ztráta jako položka odčitatelná od základu daně. Žalobce dále odkazoval na odborné komentáře, podle nichž hlavní ztrátová činnost není u neziskových organizací předmětem daně z příjmů, proto žalobce nemohl vykázat daňovou ztrátu z hlavní činnosti, a vedlejší činnost nevykonával. Protože mu ve skutečnosti nemohla být za zdaňovací období roku 2013 daňová ztráta vyměřena, nelze běh prekluzivní lhůty stanovit dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů.
5. Žalobce trval na tom, že v případě bezúplatného převodu předmětných pozemků měly být pozemky oceněny nikoli cenou pořizovací, ale podle § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů reprodukční cenou určenou podle znaleckého posudku ze dne 21. 9. 2015, který tyto nemovitosti ocenil ke dni 27. 11. 2002. Vstupní účetní hodnoty pozemků uvedené v předávacím protokolu byly jen informací o jejich historické hodnotě vedené v interní evidenci bývalého okresního úřadu, výhradně pro potřeby státní správy. Nevypovídaly o reálné či účetní hodnotě nemovitostí v době jejich převodu, nebyly tehdy oceněny podle platného zákona a vyhlášky o oceňování majetku. Nelze tedy dovodit, že by v dané době byly známy účetní hodnoty pozemků. Žalobce nesouhlasil s převzetím účetní hodnoty pozemků v celkové částce 381 254 Kč v soupisech přebíraných nemovitostí. Žalovaný neprokázal, že by uvedená hodnota byla správná a prokazatelná. Podle žalobce není pravděpodobné, aby se skutečná hodnota předmětných nemovitostí zvýšila během 12 let takřka dvacetinásobně. Tuto skutečnost potvrdil zpracovaný znalecký posudek, který předmětné nemovitosti ocenil ke dni 27. 11. 2002 částkou 7 129 630 Kč. Fakt, že hodnota 381 254 Kč nebyla reálnou hodnotou pozemků, které byly ke dni 1. 1. 2003 bezúplatně převedeny na žalobce, vyplývá také z kupní smlouvy ze dne 23. 11. 2004, jejímž předmětem byl převod sousedního pozemku o výměře 195 m² za cenu 25 000 Kč, přičemž pozemek byl oceněn na základě znaleckého posudku ze dne 12. 8. 2004 částkou 130 940 Kč. Z posudku vyplývá, že znalecky oceněná hodnota pozemků, stejně jako sousedních pozemků, činila v roce 2004 671,48 Kč/m². Na základě takto zjištěné ceny lze dovozovat hodnotu zbývajících pozemků převyšující 7 000 000 Kč, což blíže odpovídá znaleckému posudku, který stanovil reprodukční pořizovací cenu 7 129 630 Kč. Kontrolní výsledek, na jehož základě byla daň doměřena, je proto nepřiměřený skutečné hodnotě pozemků, z níž by mělo být vycházeno. Účetnictví by mělo vytvářet věrný a poctivý obraz o hodnotě evidovaného pozemku, žalobce tedy danou hodnotu na základě znaleckého posudku korigoval.
6. I z vyjádření Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových ze dne 10. 7. 2017 vyplývá, že účetní hodnota, v jaké měl pozemky evidované okresní úřad, je interní

záležitostí státní správy, jedná se o historické hodnoty v původní evidenci a pozemky nebyly oceněny podle platného zákona a vyhlášky o oceňování majetku. Správce daně mohl a měl údaje v programu, jímž byly tyto hodnoty generovány v multilicenci pro všechny okresní úřady, ověřit. Pokud tak správce daně ani následně žalovaný neučinili, na procesní návrh žalobce na doplnění dokazování nereagovali, pochybili, protože porušili povinnost podle § 92 odst. 2 daňového řádu. Tato otázka měla být finančními orgány řádně prošetřena, klíčovým důkazem se podle žalobce jeví navrhované vyjádření či svědecká výpověď zástupce Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových. Skutečná účetní hodnota předmětných pozemků nevyplývá ani z žádných podkladů, které jsou součástí příslušného daňového spisu, nelze tedy akceptovat závěr, že se jednalo o bezúplatné nabytí majetku, jehož ceny byly známé a prokazatelné.

7. Pokud se žalovaný dovolával rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, jednalo se o skutkově rozdílný případ, kdy výchozím předpokladem bylo, že šlo o bezúplatné převzetí majetku, kdy pořizovací ceny nemovitého majetku byly v době převzetí známy, což v žalobcově případě neplatí.

8. Žalobce nesouhlasil ani se závěrem žalovaného, že cenu pozemku zachycenou dříve v účetnictví, nelze později měnit. Pokud bylo ocenění pozemků nesprávné, pak muselo být změněno.

Za nesrozumitelné žalobce označil tvrzení žalovaného, že neprokázal částku 590 077 Kč. Požaduje totiž doložení hodnoty 565 077 Kč, která byla korigována na základě znaleckého posudku, zatímco řádně doloženou hodnotu vyplývající ze znaleckého posudku pomíjí. Dále se žalobce ohradil proti tomu, aby žalovaný odkazoval na závěry rozsudku NSS ze dne 20. 8. 2015, sp. zn. 7 Afs 14/2015, neboť žalobce neprováděl libovolné přeceňování majetku, nýbrž se jednalo o řádný postup vázaný na zpracovaný znalecký posudek. Na tom nemůže nic změnit ani okolnost, že opravu žalobce provedl v časové souvislosti s prodejem předmětných nemovitostí v roce 2015, neboť právě v době, kdy byly nemovitosti prodány, bylo blíže zkoumáno jejich ocenění evidované v účetní evidenci žalobce.

9. Žalobce namítal, že správce daně a žalovaný vůči němu nesprávně uplatnili předpisy, které se

na žalobce nevztahují. Žalobce v roce 2002, a to až dosud, vede jednoduché účetnictví, přičemž

na jeho vedení se nevztahuje správcem daně a žalovaným uplatňovaná vyhláška č. 504/2002 Sb. ani zmiňované ČÚS. Správce daně nesprávně odkázal na ustanovení ČÚS, které se týká odlišného případu delimitace majetku v rámci jedné organizace. Správce daně nepřijatelně smísl vstupní ceny pro účetnictví a daní, přičemž se jedná o dvě zcela odlišné kategorie. Tyto nesrovnalosti vedou k nepřezkoumatelnosti a nesprávnosti příslušné zprávy o daňové kontrole a k nezákonnosti vydaného rozhodnutí správce daně a žalovaného.

10. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se se všemi námitkami žalobce vůči doměření daně vypořádal.

12. Žalovaný nesdílel názor žalobce, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Znovu odkázal na příslušnou judikaturu NSS a krajských správních soudů a uvedl, že žalobci byla vyměřena za zdaňovací období roku 2013 daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 3 732 Kč, kterou si žalobce mohl jako položku odčitatelnou od základu daně uplatnit nejpozději v daňovém přiznání za zdaňovací období započaté v roce 2018. Proto lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2013 a za následujících 5 zdaňovacích období uplyne až okamžikem, kdy uplyne lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2018, tj. nejdříve ke dni 1. 4. 2022. Argumentace, že je žalobce neziskovým subjektem a v roce 2013 nevykonával žádnou doplňkovou činnost, ze které by mu mohla vzniknout ztráta, nemá na věc žádný vliv. Pokud byly naplněny podmínky pro posuzování běhu lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, musí být takto posuzovaná lhůta pro stanovení daně pro všechna zdaňovací období uplatněna bez ohledu na to, zda došlo nebo mohlo dojít či nedošlo ke zrušení daňové ztráty. Není podstatné, zda daňová ztráta byla žalobcem vykázána správně či nikoli.
13. Z § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů podle žalovaného vyplývá, že vstupní cenou hmotného majetku se rozumí reprodukční pořizovací cena v ostatních případech zjištěná podle zvláštního právního předpisu, ovšem uvedené ustanovení se s ohledem na § 26 tohoto zákona neuplatní. Ve vztahu k pozemkům je nelze aplikovat, neboť ty nejsou pro účely zákona o daních z příjmů považovány za hmotný majetek, nelze tedy aplikovat ani § 24 odst. 2 písm. b) uvedeného zákona. Způsob ocenění pozemků vyplývá pouze z předpisů upravujících vedení účetnictví, přičemž z § 25 a 24 zákona o účetnictví vyplývá povinnost užít pořizovací cenu s ohledem na ocenění u předchozí účetní jednotky, neboť v době převzetí majetku byly ceny majetku známy a nebyl tedy důvod majetek přecenovat reprodukční pořizovací cenou. Žalobce v předchozích obdobích pozemky v účetní evidenci vedl, byť v neprokázané výši 565 077 Kč. Protože takto deklarovanou částku nedoložil, vycházel správce daně z evidovaných účetních cen na dokumentech týkajících se ohlášeného přechodu vlastnického práva, kde pozemky byly vedeny v účetní hodnotě v celkové výši 381 254 Kč. I přes rozpor v účetní hodnotě je zřejmé, že žalobce pozemky včetně ocenění minimálně od roku 2007 evidoval, přičemž tyto informace předával spolu s daňovým přiznáním správci daně. Účetní hodnoty pozemků doložené úředními listinami a předávacími protokoly jsou pořizovacími cenami pozemků v roce 2003, o nichž měl žalobce účtovat v souladu s účetními předpisy a při prodeji pozemků s nimi měl nakládat jako se zůstatkovými cenami, které by byly daňově účinným výdajem. Žalovaný odmítl, že by jeho závěry byly nesrozumitelné. Správce daně dne 26. 9. 2016 žalobci sdělil, že v roce 1995 byl dán do evidence nemovitý majetek, přičemž způsob ocenění vycházel z delimitačního protokolu a nebyl mu znám. Z účetní evidence žalobce je patrné, že do 31. 12. 2014 žalobce evidoval pozemky v celkové výši 590 077 Kč, avšak doložil pouze pořizovací cenu pozemku v hodnotě 25 000 Kč. Žalovaný se neztotožnil s námitkami žalobce, že v případě částek uvedených na dokumentech poskytnutým katastrálním úřadem se nejednalo o účetní hodnoty dotčených pozemků, ale pouze o částky evidenční, výhradně pro interní potřebu státní správy. Žalovaný tedy trval na tom, že žalobce pořizovací ceny majetku znal a vedl je v účetní evidenci, tyto ceny byly historicky dány a stanoveny, a žalobce je uváděl v přiznáních k dani z příjmů právnických osob, ovšem nebyl je schopen doložit, což ovšem neznamená, že pořizovací cena z důvodu bezúplatného předání majetku nebyla známa.

14. Nedošlo ani k porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, protože nelze zpochybňovat státem vedenou účetní evidenci, která byla podkladem pro předávací protokoly. Není povinností správce daně zkoumat použití softwaru příslušným úřadem, žalobce poté nijak nespecifikoval vyjádření Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových, která by měla zpochybnit ocenění pozemků ve vlastnictví státu. Žalovaný také odmítl argumentaci žalobce o potřebě opravit účetnictví, pokud je zjištěna jeho neúplnost, neprůkaznost, nesprávnost či nesrozumitelnost. K této otázce žalovaný podotknul, že v podmínkách českého účetnictví je třeba vycházet z historických cen, které představují ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu podle § 24 odst. 2 zákona o účetnictví. V posuzovaném případě nešlo o pouhou opravu dokladu a nastavení správné pořizovací ceny majetku, ale o zavržení historicky dané pořizovací ceny, která vznikla v době přechodu vlastnického práva na žalobce a její náhradu nově stanovenou znaleckým posudkem. Žalovaný neponechal stranou, že k přecenění došlo na základě znaleckého posudku ze dne 21. 9. 2015, který byl vypracován až 3 měsíce po uzavření kupní smlouvy. Žalovaný nepřisvědčil ani námitkám týkajícím se uplatnění účetních předpisů. V tomto směru zopakoval skutečnosti v napadeném rozhodnutí. Podle žalovaného rozhodnutí ani netrpí nesrovnalostmi, žalovaný se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi uplatněnými námitkami.
15. Žalovaný setrval na názoru, že posuzované výdaje ve výši 6 723 376 Kč byly žalobcem uplatněny v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a správce daně proto správně doměřil daň. Z uvedených důvodů žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Předchozí řízení před krajským soudem a NSS

16. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud již jednou přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, č. j. 59 Af 58/2019-40, žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že daň z příjmů právnických osob nebyla žalobci doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty, orgány finanční správy správně aplikovaly § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Ztotožnil se rovněž se závěry žalovaného, že zde nebyl důvod pozemky v souvislosti s jejich prodejem v roce 2015 přeceňovat reprodukční pořizovací cenou dle znaleckého posudku. Žalobce v účetnictví evidoval jinou účetní hodnotu, než v jaké pozemky převzal dle předávacích protokolů, tuto nedoložil, tudíž bylo třeba vyjít z účetní hodnoty dle předávacích protokolů. Žalobce znal pořizovací účetní cenu a vedl účetní evidenci o hodnotě pozemků.
17. Ke kasační stížnosti žalobce byl tento rozsudek zrušen rozsudkem NSS ze dne 22. 7. 2022, č. j. 8 Afs 11/2020-102, jako z části nepřezkoumatelný, neboť jednotlivé závěry krajského soudu si odporují a z odůvodnění nelze zjistit, proč žalobce nebyl oprávněn pozemky přecenit reprodukční pořizovací cenou. Krajský soud neobjasnil, z jakého důvodu nepřihlédl k úpravě v § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví, na který odkázal a který jeho závěrům odporuje. Pokud jde o kasační námitky směřující do závěrů ohledně aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, NSS je považoval za nedůvodné a akceptoval závěr krajského soudu, že daň žalobci nebyla doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty.

V. Další vyjádření žalovaného a replika žalobce

18. V reakci na zrušující rozsudek NSS žalovaný zopakoval, že § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů nelze aplikovat, pro ocenění pozemků je třeba vycházet ze zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb., přestože je určena pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví. S odkazem na komentářovou literaturu k § 25 zákona o účetnictví žalovaný konstatoval, že reprodukční pořizovací cena se užije v případě potřeby ocenění majetku, u něhož není známa původní pořizovací cena. V žalobcově případě však v předávacích protokolech byly uvedeny účetní ceny pozemků a v těchto cenách žalobce o pozemcích již v době jejich převzetí účtoval. Pokud jde o argumentaci vyhláškou č. 504/2002 Sb. a ČÚS 409, je třeba vzít v potaz body 5.1. a 3.2. ČÚS 409. Protože šlo o bezúplatný převod podle § 14 a násl. zákona č. 290/2002 Sb. a jednalo se o dlouhodobý hmotný majetek, tj. neuvedený v bodu 3.2. ČÚS 409, neměl žalobce povinnost přecenit ho reprodukční pořizovací cenou. K aplikaci bodu 3.7. ČÚS 409 žalovaný poznamenal, že jej nelze aplikovat, neboť nešlo o delimitaci vlastními složkami, ale lze je použít jako podpůrný argument. Žalovaný uzavřel, že nosným důvodem napadeného rozhodnutí je jednak existence vedení účetní evidence o hodnotě pozemků, především pak žalobcova znalost pořizovací účetní ceny, kterou je třeba chápat jako cenu, za kterou byl majetek pořízen, tj. cenu zůstatkovou, potažmo daňově účinný výdaj. Zopakoval, že se nejednalo o opravu dokladu a nastavení správné pořizovací ceny majetku, ale o náhradu historicky dané pořizovací ceny v době přechodu majetku cenou stanovenou znaleckým posudkem.
19. V replice žalobce zdůraznil, že v bodě [18] zrušujícího rozsudku NSS konstatoval, že pokud jde o zákonnou úpravu dopadající na daný případ, § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví potvrzuje postup žalobce, který bezúplatně nabytý majetek ocenil reprodukční pořizovací cenou. Bod [20] tohoto rozsudku je potom třeba vykládat tak, že v dalším řízení je třeba přihlídnout k § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví, dle kterého se majetek v případě bezúplatného prodeje oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Současně NSS konstatoval, že podpůrná argumentace žalovaného vycházející primárně z ČÚS 409 tomuto ustanovení odporuje. Podle žalobce je třeba stejně nahlížet na další vyjádření žalovaného. Podpůrná argumentace žalovaného je v rozporu s výše uvedeným zákonným ustanovením. I interpretace komentářového výkladu ze strany žalovaného je zavádějící, neboť byl užit pouze demonstrativní výčet případů, kdy lze užít reprodukční pořizovací cenu. Vyhláška č. 500/2002 Sb. pak nestanoví oceňovací metody, v intencích zrušujícího rozsudku NSS je třeba vycházet ze zákona o účetnictví. K otázce, že žalobce ceny předávaného majetku znal, poukázal na body 23 až 29 žaloby a doplnění kasační stížnosti. Nelze akceptovat názor, že v soupisech přebíraných nemovitostí byly obsaženy určující účetní hodnoty pozemků v celkové částce 381 254 Kč. Nejednalo se o účetní hodnotu převáděných pozemků, která by vycházela z principů věrného a poctivého obrazu účetních evidencí, ke dni přechodu vlastnického práva pozemků na žalobce byla jejich skutečná hodnota několikanásobně větší než překonaná historická hodnota evidovaná okresními úřady, což dokládají předložené znalecké posudky. Orgány finanční správy se známou a prokazatelnou hodnotou předmětných pozemků nezabývaly, odkázaly pouze na údaje v předávacích protokolech, které jsou však z hlediska jejich skutečné účetní hodnoty neprůkazné. Tuto hodnotu neprověřily, a to ani ve vazbě na předložené vyjádření Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových. Neprokázaly tedy cenu převáděného majetku, o němž tvrdí, že je známá, v tomto směru neprovedly žádné šetření.
20. V doplnění kasační stížnosti, na jejíž obsah žalobce v replice poukázal, se žalobce odvolával na nově nalezený znalecký posudek Ing. Zdeňka Millera ze dne 17. 2. 2014, který stanovil

cenu pozemků a porostů za účelem uvažovaného převodu, k rozhodnému dni ocenění ve vlastnictví žalobce. Předmětem byly stejné nemovitosti jako v případě dříve předloženého znaleckého posudku Ing. Miroslava Bureše ze dne 21. 9. 2015. Znalecký posudek z roku 2014 přitom stanovil tržní hodnotu nemovitostí 7 090 000 Kč, tedy velice podobnou výsledku znaleckého posudku z roku 2015. Je tak vyvrácena argumentace žalovaného, který úpravu vstupní ceny nemovitostí dle znaleckého posudku z roku 2015 odmítl jako účelovou. Podle žalobce je vyloučené, aby se skutečná hodnota předmětných pozemků zvýšila během 12 let téměř dvacetinásobně. Částka 381 254 Kč uvedená v předávacích protokolech nemohla být skutečnou účetní hodnotou převáděných pozemků, svoje opačné stanovisko žalovaný nedoložil. Naopak žalobce znaleckými posudky a vyjádřením Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových doložil svoje tvrzení, že evidenční hodnoty sloužily k inventarizaci majetku a neměly žádnou relevanci k aktuální hodnotě pozemků ke dni přechodu vlastnického práva ve smyslu platných předpisů týkajících se oceňování majetku a jeho účetní evidence.

VI. Ústní jednání a posouzení věci krajským soudem

21. K projednání žaloby nařídil krajský soud ústní jednání. Při něm účastníci setrvali na svých stanoviscích vyjádřených v předchozích písemných podáních. Žalobce prostřednictvím svého právního zástupce zdůraznil v návaznosti na závěry zrušujícího rozsudku NSS dikci § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví, kterému ocenění bezplatně nabytého majetku reprodukční pořizovací cenou znaleckým posudkem odpovídalo. Dále doplnil odkaz na § 15 odst. zákona č. 290/2002 Sb., podle kterého nebylo povinnou náležitostí předávacích protokolů uvedení účetní hodnoty předávaného majetku. Proto v protokolech uvedený číselný údaj není účetní hodnotou předávaného majetku. V tomto směru právní zástupce znovu poukázal na vyjádření Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových a další vyjádření tohoto úřadu ze dne 15. 4. 2020, které navrhoval provést jako důkaz o tom, že jde o číselné hodnoty pouze pro inventarizační potřeby. Daňové orgány neprokázaly, že by v protokolech byly uvedeny účetní hodnoty, které by byly zaúčtovány u předchůdce žalobce a že by se tedy jednalo o známé a prokazatelné účetní hodnoty pozemků. Naopak žalobce jejich účetní hodnotu doložil znaleckým posudkem z roku 2015 a dalším z roku 2014, který předložil v řízení před NSS. Zopakoval, že nesouhlasí s postupem, kdy v daňovém řízení nebylo přihlédnuto k vyjádření Ing. Řezníčka, který byl autorem příslušného softwaru pro účely inventarizace majetku. Rovněž žalovaný setrval na svém stanovisku, uvedl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a ob stojí přes zrušující rozsudek NSS. V daném případě se nejedná o aplikaci § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví, neboť reprodukční pořizovací cena se použije tam, kde není známá pořizovací cena. O pozemcích ale žalobce účtoval, neměl tedy tento majetek přeceňovat.
22. Soud doplnil dokazování vyjádřeními Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových ze dne 10. 7. 2017 a 15. 4. 2020, z nichž vyplynulo, že pro stanovení hodnoty pozemků byl používán oceňovací software Ing. Řezníčka, a to pouze pro evidenční účely pro potřeby státní správy, pozemky v předávacích protokolech byly vedeny v účetních hodnotách evidovaných Okresním úřadem Liberec, nebyly oceněny podle platného zákona a vyhlášky o oceňování majetku. K námitce žalovaného ohledně koncentrace řízení soud konstatuje, že na důkazní návrhy směřující k již uplatněným žalobním tvrzením se koncentrace řízení ve smyslu § 75 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.

nevztahuje. Po přezkoumání napadeného rozhodnutí z hlediska uplatněných žalobních námitek dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná.

VI. a) uplynutí lhůty pro stanovení daně

23. S ohledem na vázanost právním názorem NSS ve zrušujícím rozsudku setrvává soud na závěru, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob žalobci neuplynula dne 16. 8. 2019, jak v žalobě namítal.
24. Obecné stanovení lhůty, ve které lze daňovému poplatníku stanovit daň, je zakotveno v § 148 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že 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. Následující odstavce uvedeného ustanovení obsahují pravidla modifikující běh této obecné tříleté lhůty pro stanovení daně.
25. Další speciální úpravu běhu lhůty pro stanovení daně obsahuje § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Dle uvedeného ustanovení platí, 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 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. Přitom z § 34 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů vyplývá, že 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.
26. Výkladem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů se opakovaně zabýval ve své judikatuře NSS a shledal, že se jedná o *lex specialis* k obecné právní úpravě běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS; ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011-109; či ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74; nebo ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019). Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, přitom není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, ale to, že tak podle zákona učinit může (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74). K této otázce lze doplnit, že dle aktuální judikatury NSS je vyloučení aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů na místě v případě tzv. absolutní neodčitatelné ztráty, nikoliv ale tehdy, jde-li toliko o naplnění faktické podmínky ovlivnitelné samotným daňovým poplatníkem (viz rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35), jak tomu bylo právě v žalobcově případě.
27. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobci byla platebním výměrem ze dne 15. 8. 2014, č. j. 1100156/14/2601-24803-505204, na základě údajů uvedených v daňovém přiznání, pravomocně vyměřena daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 3 732 Kč.

28. Na běh lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 (tj. pro zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2013 uplatnit v souladu s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů) je proto třeba kromě obecné právní úpravy obsažené v § 148 odst. 1 daňového řádu aplikovat i speciální úpravu obsaženou v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015 tedy v obecné rovině (tj. bez vlivu jakýchkoliv případných dalších okolností majících vliv na její běh) skončí až ke dni 1. 4. 2022, spolu se lhůtou pro zdaňovací období roku 2018, které je posledním zdaňovacím obdobím, ve kterém žalobce mohl daňovou ztrátu uplatnit.
29. Z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je přitom určující pouze to, že žalobce daňovou ztrátu v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2013 vykázal, byla mu pravomocně vyměřena, a mohl ji tedy v následujících 5 zdaňovacích obdobích uplatnit. A pokud byly podmínky pro běh lhůty dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů splněny pro zdaňovací období roku 2015, není rozhodné, zda si daňovou ztrátu žalobce v tomto zdaňovacím období uplatnil, či zda byla daňová ztráta případně následně zrušena. Zcela bez vlivu na běh lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů jsou žalobcem tvrzené skutečnosti. Tedy že žalobci jako neziskové organizaci nemohla daňová ztráta z hlavní činnosti vzniknout, a protože nevykonával vedlejší činnost, daňová ztráta mu nemohla vzniknout ani z vedlejší činnosti. Soud opakuje, že z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně bylo rozhodné pouze to, že žalobci daňová ztráta pravomocně vyměřena byla a mohl si ji v předmětném zdaňovacím období roku 2015 uplatnit. Nelze zpětně zkoumat, zda žalobce daňovou ztrátu v daňovém přiznání, na jehož základě byla správcem daně platebním výměrem vyměřena, vykázal správně či nikoli. S odkazem na bod [13] zrušujícího rozsudku NSS lze doplnit, že podstatné ve věci je, že vznik daňové ztráty není u žalobce jako veřejně prospěšného daňového poplatníka, jehož hlavní nepodnikatelský předmět činnosti není předmětem daně z příjmů právnických osob, *ex lege* vyloučen.

VI. b) daňově účinné výdaje z prodeje pozemků

30. Dále se soud musel znovu zabývat otázkou, zda žalobce do daňově účinných nákladů v souvislosti s prodejem předmětných pozemků v souladu se zákonem zahrnul reprodukční pořizovací cenu stanovenou na základě znaleckého posudku ze dne 21. 9. 2015.
31. Skutkové okolnosti lze shrnout následovně: Delimitačním protokolem ze dne 5. 10. 1992 přešlo dnem 25. 5. 1990 vlastnické právo k předmětným pozemkům z ČSTV na TJ Textilana Liberec. Delimitačnímu protokolu předcházela hospodářská smlouva ze dne 8. 10. 1984 o převodu vlastnictví národního majetku od předávajícího Městského národního výboru v Liberci na přejímající organizaci TJ Jiskra Textilana Liberec, jejímž nadřízeným orgánem byl Okresní výbor ČSTV Liberec. Obchodní smlouvou ze dne 9. 10. 1992 mezi TJ Textilana Liberec a Volejbalklubem Textilana Liberec došlo k bezplatnému převodu majetku podle soupisu v delimitačním protokolu ze dne 5. 10. 1992, tento subjekt se jako právní předchůdce žalobce stal výlučným uživatelem pozemků. Pozemky byly dne 27. 11. 2002 předané státem okresním úřadem Volejbalklubu Liberec, dnem 1. 1. 2003 přešlo na Volejbalklub Liberec vlastnické právo ze zákona na základě předávacích protokolů Fin/1192/2002 a Fin/1211/2002 obsahujících soupis majetku a údaj o účetní hodnotě

jednotlivých pozemků v celkové částce 381 254 Kč. Na základě těchto předávacích protokolů oznámil žalobce přechod vlastnického práva katastrálnímu úřadu a doložil zmíněné předávací protokoly. V průběhu daňové kontroly žalobce uvedl, že do evidence byl hmotný majetek zaúčtován již v roce 1995, způsob ocenění vycházel z delimitačního protokolu, přičemž způsob ocenění žalobci nebyl znám. Ve zdaňovacích obdobích předcházejících roku 2015 vedl žalobce předmětné pozemky v účetní evidenci (viz rozvaha, výkaz o majetku a závazcích) minimálně v období let 2007 až 2014 v hodnotě 590 077 Kč. Na základě kupní smlouvy uzavřené dne 15. 6. 2015 se společností GPÚ, spol. s r.o. prodal žalobce předmětné pozemky, výnosy z prodeje pozemků dosáhly částky 6 980 000 Kč. Oproti tomuto příjmu si žalobce jako výdaj uplatnil reprodukční pořizovací cenu ve výši 7 129 630 Kč stanovenou znaleckým posudkem Ing. Miroslava Bureše č. 1180/2015 ze dne 21. 9. 2015.

32. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávaný případ, se pro zjištění základu daně odečtou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem nebo zvláštními předpisy. Důkazní břemeno ohledně prokázání výdajů (nákladů) nese zásadně daňový subjekt, v souladu s § 92 odst. 3, 4 daňového řádu. Ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů obsahuje demonstrativní výčet daňově uznatelných výdajů (nákladů). Mezi ty patří dle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů ve stanovených případech zůstatková cena hmotného majetku s odkazem na § 29 odst. 2 uvedeného zákona, s výjimkou uvedenou v § 25.
33. Pozemky nejsou pro účely zákona o daních z příjmů definovány v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů jako hmotný majetek, nelze je daňově odepisovat a nevztahuje se na ně § 24 odst. 2 písm. b) ani § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, který stanoví, že vstupní cenou hmotného majetku se rozumí reprodukční pořizovací cena v ostatních případech zjištěná podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí. V tomto směru se soud ztotožnil se závěry žalovaného a v podrobnostech odkazuje na body [13] až [23] napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný podal v obecné rovině rozbor posuzování daňově účinných výdajů (nákladů) u hmotného majetku vymezeného pro účely zákona o daních z příjmů a zabýval se povahou pozemků dle uvedeného právního předpisu.
34. Žalovaný rovněž příhodně uvedl, že do 31. 12. 2013 bylo možné podle § 24 odst. 2 písm. t) zákona o daních z příjmů zahrnout do daňově uznatelných výdajů (nákladů) pořizovací nebo reprodukční pořizovací cenu pozemku (s odkazem na zákon o účetnictví), a to do výše příjmů z prodeje. Po zrušení uvedeného ustanovení zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. není v zákoně o daních z příjmů obsaženo zvláštní ustanovení pro uplatnění daňově uznatelných výdajů (nákladů) a stanovení pořizovací, resp. reprodukční pořizovací ceny pozemků. Při posouzení daňově uznatelných výdajů (nákladů) v případě prodeje předmětných pozemků bylo tedy třeba postupovat dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v souladu s § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vycházet z ocenění pozemků podle účetních předpisů a jako daňově uznatelný výdaj (náklad) oproti výnosům z prodeje pozemků uplatnit jejich pořizovací cenu navázanou na účetnictví, jak o tom hovoří důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb.
35. Způsob stanovení účetní ceny majetku, tj. i pozemků, vyplývá z předpisů upravujících vedení účetnictví. Z § 24 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví vyplývá povinnost účetní jednotky oceňovat majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby

podle § 25. Žalobce byl tedy povinen jako účetní jednotka k okamžiku uskutečnění účetního případu, tj. od 1. 1. 2003, kdy bezúplatně nabyl vlastnické právo k předmětným pozemkům, tento hmotný majetek vést v účetnictví v účetní hodnotě v souladu s účetními předpisy. Podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví se hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností oceňuje pořizovacími cenami; dle písm. k) uvedeného ustanovení, ve znění účinném k uskutečnění účetního případu, [s účinností od 1. 1. 2009 shodně dle písm. l)], se majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou majetku uvedeného pod písm. e) a g), anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit nebo jsou tyto náklady vyšší než reprodukční pořizovací cena tohoto majetku, oceňuje reprodukční pořizovací cenou. Tou se pro účely zákona o účetnictví podle § 25 odst. 4 písm. b) rozumí pořizovací cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

36. Jak uvedl NSS ve zrušujícím rozsudku v bodu [19], „[o]tázkou reprodukční pořizovací ceny se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku ze dne 28. 8. 2013, čj. 8 AfS 30/2012-32, č. 2961/2014 Sb. NSS. Jak z něj plyne, ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona o účetnictví o reprodukční pořizovací ceně je třeba vykládat tak, aby pomocí nich byla určena co možná nejpřesněji taková cena (částka vyjádřená v penězích), za niž by poplatník v daném místě a v dané době pořídil hmotný majetek o stejných rozhodných vlastnostech, jaký měl v oné době on sám. Reprodukční pořizovací cena tedy odpovídá ceně, za kterou by si poplatník svůj vlastní hmotný majetek mohl ve stavu, v němž se tento majetek tehdy nacházel, poříditi za stavu trhu s daným hmotným majetkem (nemovitostmi) v rozhodné době, tedy obecné ceně tohoto majetku v rozhodné době. Je na znalci, aby při určení ceny příslušné nemovitosti vzal v úvahu všechny rozhodné okolnosti a použil některou z dostupných metod určení obecné ceny (typicky srovnávací, výnosovou, nákladovou) nebo jejich kombinaci takovým způsobem, aby cena byla určena co nejpřesněji. V rozsudku ze dne 13. 6. 2007, čj. 2 AfS 61/2006-80, č. 1306/2007 Sb. NSS, k tomu NSS uvedl, že „Cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, je totiž možno s mnohem větší pravdivostí určit mimo rámec cenových předpisů, které rychle zastarávají; ceny podle nich určené pak neodpovídají poměrům na trhu [...] Dosadíme-li si tedy definici pojmu, reprodukční pořizovací cena‘ tak, jak je obsažena v § 25 odst. 4 zákona o účetnictví, do § 29 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, bude vstupní cenou hmotného majetku a nehmotného majetku cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, zjištěná podle zvláštních předpisů nebo soudním znalcem. V situaci, kdy je cena určená podle cenových předpisů zjevně a výrazně nižší než cena, za kterou by bylo možno nemovitost skutečně poříditi, je namísto nejen připustit znalecké zjišťování ceny, nepřihlížející k cenovým předpisům, ale spíše je ještě upřednostnit.“ Z uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu tak lze dovodit, že při ocenění majetku reprodukční pořizovací je znalecké zjišťování ceny přípustné, resp. v některých případech i upřednostňované před oceněním dle cenových předpisů.“

37. Z výše uvedeného lze dovodit, že žalobce postupoval v souladu s § 25 odst. 1 písm. k), resp. l) a § 25 odst. 4 písm. b) zákona o účetnictví, pokud evidované pozemky ocenil reprodukční pořizovací cenou ve výši stanovené znaleckým posudkem z roku 2015, který obsahoval jejich ocenění ke dni 27. 11. 2002, tedy ke dni bezúplatného nabytí vlastnického práva k předmětným pozemkům. Reprodukční pořizovací cena stanovená znaleckým

posudkem odpovídá ceně, za kterou by si žalobce hmotný majetek – pozemky – mohl ve stavu, v němž se tento majetek tehdy nacházel, pořídit za stavu trhu s daným hmotným majetkem – nemovitostmi – v rozhodné době.

38. Odkazoval-li žalovaný na doktrinální výklad § 25 odst. 4 písm. b) zákona o účetnictví a namítal, že v případě bezúplatného nabytí předmětných pozemků žalobcem se nejednalo o majetek nabitý darem, ani o inventarizační přebytek či použitelný odpad, ale o bezúplatné nabytí pozemků z majetku státu, kdy došlo k přechodu vlastnického práva na základě právního předpisu, je třeba přisvědčit žalobci, že zmíněné případy byly vyjmenovány demonstrativně a žalovaným citovaný výklad nevylučuje aplikaci § 25 odst. 1 písm. k) a § 25 odst. 4 písm. b) zákona o účetnictví na bezúplatné nabytí hmotného majetku jeho přechodem na základě právního předpisu.
39. S ohledem na závěry uvedené NSS v bodu [20] zrušujícího rozsudku je pak třeba odmítnout argumentaci žalovaného založenou na aplikaci ČÚS 409, resp. opatření V/20 530/1992, kterou žalovaný navázal na přiměřené užití vyhlášky č. 504/2002 Sb., neboť tato argumentace odporuje úpravě plynoucí z § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví.
40. Dále se soud neztotožnil s žalovaným, že v předávacích protokolech Fin/1192/2002 a Fin/1211/2002 uvedené částky v souhrnné výši 381 254 Kč, lze považovat za původní známou účetní hodnotu pozemků ke dni bezúplatného převodu, která je správná a prokazatelná a která by vyloučila užití kvalifikovaně odhadnuté reprodukční pořizovací ceny ve smyslu § 25 odst. 4 písm. b) zákona o účetnictví, ve smyslu shora citované judikatury NSS. Pro takový závěr soud nenalezl oporu. Vyjádření Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových naopak podporuje žalobcovu argumentaci, že číselné hodnoty pozemků uvedené v předávacích protokolech nelze považovat za známou účetní hodnotu ke dni převodu vlastnického práva na žalobce. Ostatně ani v předchozím rozsudku zdejší soud nezpochybňoval žalobcovu tvrzení, že účetní hodnota nemovitostí v předávacích protokolech neodpovídala tehdy platným právním předpisům o ocenění majetku. V této souvislosti je třeba reagovat na dílčí žalobní námitku, kdy žalobce žalovanému vytýkal, že nerefletoval dostatečně vyjádření Úřadu pro zastupování ve věcech majetkových. Žalovanému podle přesvědčení soudu nelze vytýkat, že se tímto vyjádřením blíže v napadeném rozhodnutí nezabýval, neboť žalobce na toto vyjádření odkázal obecně a nepředložil jej. A pokud žalovaný trval na argumentaci historickými účetními cenami vedenými pro interní potřebu státní správy, kterou nelze zpochybnit, odpovídal tomu jeho odmítavý postoj k prověřování údajů v programu generujícím účetní hodnoty pozemků v multilicenci pro tehdejší okresní úřady.
41. Nelze tedy souhlasit ani s názorem žalovaného, že přecenění pozemků žalobce v roce 2015 se jeví jako účelové. Protože žalobce neměl žádné podklady, kterými by prokázal, že v mezidobí v účetní evidenci zachycená cena pozemků ve výši 565 077 Kč je správnou účetní cenou k okamžiku uskutečnění účetního případu, bylo na místě reprodukční pořizovací cenu pozemků stanovit kvalifikovaným odhadem, tedy znalecky, ve smyslu shora citovaných závěrů NSS. Ostatně ani orgány finanční správy cenu pozemků v účetnictví evidovanou do roku 2014 nepovažovaly za historickou prokazatelnou účetní cenu. Pro nadbytečnost soud neprováděl dokazování nově předloženým znaleckým posudkem z roku 2014, kterým žalobce mínil vyvrátit tvrzení žalovaného o účelovosti porřízení znaleckého posudku až v návaznosti na realizovaný prodej pozemků.

VII. Závěr a náklady řízení

42. Soud tedy podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s.
43. V dalším řízení je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vysloveným právním názorem soudu vázán. Bude třeba vycházet ze závěru, že jako daňově účinný výdaj z prodej pozemků žalobce mohl podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 25 odst. 1 písm. k), odst. 4 písm. b) zákona o účetnictví uplatnit reprodukční pořizovací cenu pozemků ke dni nabytí vlastnického práva k nim stanovenou znaleckým posudkem.
44. Součástí rozhodnutí soudu je i výrok o náhradě nákladů řízení, a to v souladu s § 110 odst. 3 věta první s. ř. s. i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. O nákladech řízení bylo rozhodnuto
ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
45. Ve věci byl úspěšný žalobce, soud mu proto proti neúspěšnému žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení. Ty byly v řízení před krajským soudem tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky Sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč, odměnou právního zástupce za 2 úkony právní služby ve výši 6 200 Kč [úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení a příprava věci, podání žaloby], náhradou hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 paušály po 300 Kč za 2 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu), a částkou 1 428 Kč odpovídající příslušné 21 % DPH z odměny a příslušné náhrady, celkem tedy 8 228 Kč. Náklady řízení před krajským soudem činily celkem 11 228 Kč.
46. Náklady řízení před NSS byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, odměnou právního zástupce za úkon právní služby ve výši 6 200 Kč [2 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, a to podání kasační stížnosti a repliky], náhradou hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 paušály po 300 Kč za 2 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu), a částkou 1 428 Kč odpovídající příslušné 21 % DPH z odměny a příslušné náhrady, celkem tedy 13 228 Kč.
47. V dalším řízení před krajským soudem byly náklady žalobce tvořeny odměnou právního zástupce za 2 úkony právní služby ve výši 6 200 Kč [úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, a to podání repliky k dalšímu vyjádření žalovaného a účast na ústním jednání], náhradou hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 paušály po 300 Kč za 2 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu), a částkou 1 428 Kč odpovídající příslušné 21 % DPH z odměny a příslušné náhrady, tj. 8 228 Kč.
48. Celkem tedy činily náklady řízení částku 32 684 Kč a soud žalovanému uložil, aby náhradu takto vyčíslených nákladů řízení zaplatil žalobci k rukám jeho právního zástupce v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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, 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.

Liberec 5. říjen 2022

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu