



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudců Jana Kratochvíla a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **P. L.**, zastoupeného advokátem JUDr. Jakubem Havlíčkem, Jana Koziny 2a, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 11. 2019, č.j. 45885/19/5200-10423-711708 a č.j. 45894/19/5200-10423-711708, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 16. 3. 2021, č.j. 65 Af 1/2020-47,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Nejvyšší správní soud v tomto případě rozhodl, že pořizovací cenu pozemků lze jako daňově uznatelný výdaj uplatnit za podmínek § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Předpisy o účetnictví toto pravidlo nemění.

**I. Vymezení věci**

[2] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 12. 2018 doměřil žalobci (stěžovateli) daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 69 090 Kč. Správce daně dále dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 12. 2018 doměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 115 605 Kč. Důvodem doměření daně v obou uvedených výměrech bylo vyloučení výdajů vynaložených na pořízení pozemků z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

[3] Správce daně dále dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 12. 2018 doměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 689 389 Kč.

Důvodem doměření daně bylo mimo jiné také vyloučení výdajů vynaložených na pořízení pozemků z výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Dále správce daně z výdajů vyloučil částku 250 000 Kč, kterou stěžovatel uhradil obci Nový Malín v souvislosti s nákupem pozemku. Správce daně zjistil, že se ve skutečnosti jednalo o finanční dar na pořízení infrastruktury k pozemku a dar není výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[4] Žalovaný, v části relevantní pro tuto kasační stížnost, zamítl odvolání stěžovatele proti těmto třem platebním výměřům. Učinil tak ve dvou samostatných rozhodnutích. Uvedl, 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 stěžovatele, že skutečnost, že daňový subjekt pořizuje pozemky jako zásoby (zboží), a tak je i eviduje v daňové evidenci vedené v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů, automaticky znamená, že výdaj vynaložený v souvislosti s pořízením zboží (pozemků) je výdajem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. 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) bodu 5 zákona o daních z příjmů. 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. Žalovaný souhlasil také s názorem správce daně, že uhrazený příspěvek obci Nový Malín ve výši 250 000 Kč byl dar. Zákon o daních z příjmů daňovou uznatelnost poskytnutí finančního daru výslovně vylučuje v § 25 odst. 1 písm. t).

[5] Krajský soud žalobu stěžovatele proti oběma rozhodnutím žalovaného zamítl. Ztotožnil se s názory žalovaného a uvedl, že stěžejní je jazykový výklad zákona. V tomto ohledu je znění § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona o daních z příjmů zcela jasné.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatel se proti rozsudku krajského soudu bránil kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního.

[7] Namítal, že krajský soud chybně vyložil, kdy je možno výdaj za nákup pozemku uplatnit jako daňově uznatelný. Stěžovatel pozemky pořizoval jako zboží, se kterým obchodoval. Výdaje na jejich pořízení mohl tedy uplatnit podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v roce pořízení, a nikoliv podle § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona o daních z příjmů až v roce prodeje pozemků. To dle stěžovatele vyplývá především ze systematického a historického výkladu zákona.

[8] V druhé kasační námitce stěžovatel uvedl, že rozhodnutí krajského soudu v části týkající se výdaje zaplaceného obci Nový Malín je vnitřně rozporné a nesrozumitelné.

[9] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

pokračování

### III. Právní hodnocení

[10] Mezi účastníky není sporu, že stěžovatel nakupoval pozemky jako obchodní zboží za účelem jejich dalšího prodeje. Podle účetních předpisů (vyhláška 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) stěžovatel tyto pozemky v daňové evidenci vedl jako zboží. Sporné mezi účastníky je, zda stěžovatel mohl tyto výdaje uplatnit jako daňově uznatelné podle obecného ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nebo, jak tvrdí žalovaný a krajský soud, výlučně podle zvláštního ustanovení § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

[11] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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.

[12] Podle § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona o daních z příjmů výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také pořizovací cena pozemku u poplatníka fyzické osoby, a to do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku.

[13] Rozdíl mezi aplikací těchto dvou ustanovení je, že podle § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona o daních z příjmů může daňový subjekt náklad na pořízení pozemku uplatnit jen do výše příjmu z prodeje pozemku. Rozdíl je také v době, kdy lze náklad uplatnit. Podle obecného pravidla, kterého se dovolává stěžovatel, lze náklad uplatnit v roce jeho vynaložení. Podle zvláštního pravidla § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona o daních z příjmů tak lze učinit až v roce, kdy pozemek byl prodán. Stěžovatel pozemky v daných obdobích, kdy uplatňoval náklad, neprodal.

[14] Zákon o daních z příjmů u výdaje za nákup pozemků fyzickými osobami obsahuje zvláštní ustanovení - § 24 odst. 2 písm. t) bod 5. Ani stěžovatel sám nezpochybnuje, že podle jazykového výkladu toto ustanovení dopadá na jeho případ. Namítá však, že jiné metody výkladu vedou k opačnému závěru. Podle stěžovatele je klíčová provázanost zákona o daních z příjmů a předpisů o účetnictví.

[15] Se stěžovatelem lze souhlasit potud, že při výkladu právních předpisů se nelze omezit pouze na výklad jazykový. Ustálená judikatura Ústavního soudu opakovaně zdůrazňuje, že neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace vycházející pouze z jazykového výkladu; jazykový výklad představuje toliko prvotní přiblížení se k aplikované právní normě, je východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu, k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd. (nález Pl.ÚS 33/97 ze dne 17. 12. 1997; nález sp. zn. Pl. ÚS 87/06 ze dne 12. 9. 2007, bod 31; či nález sp. zn. IV. ÚS 2427/12 ze dne 1. 2. 2013). Princip zapojení více výkladových metod platí obecně (viz např. nález sp. zn. II. ÚS 3040/16 ze dne 18. 12. 2018, bod 21). I doktrína upozorňuje na nutnost neomezit se pouze na výklad jazykový. Zdůrazňuje, že jazykový výklad je „*prvním krokem při interpretaci právního předpisu*“ a „*sám o sobě nemůže vést ke konečnému interpretačnímu závěru*“ (Melzer, F.: *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 110). Avšak ani použití jiných výkladových metod nesvědčí pro takový výklad, který zastává stěžovatel.

[16] Podle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Zvláštním právním předpisem je vyhláška č. 500/2002 Sb. Tato vyhláška v příloze č. 1 obsahuje závazné uspořádání a označování položek rozvahy. Co patří pod jednotlivé položky přílohy, je blíže rozvedeno v textu vyhlášky.

[17] Podle § 7 vyhlášky položka „B.II.1.1. Pozemky“, jako součást dlouhodobého hmotného majetku, obsahuje pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím. Podle § 9 odst. 5 vyhlášky položka „C.I.3.2. Zboží“, jako součást oběžných aktiv, obsahuje mimo jiné nemovité věci, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitých věcí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

[18] Stěžovatel se odvolává na právě citovaný § 7 vyhlášky, který podle něj obsahuje definici pozemku, kterou je nutno použít pro účely zákona o daních z příjmů, který samostatnou definici pozemku neobsahuje. Dle Nejvyššího správního soudu však je názor stěžovatele chybný.

[19] Za prvé, definici pozemku neobsahuje ani tato vyhláška. Ta pouze pro účely sestavování rozvahy stanovuje, že některé pozemky mají být vedeny jako dlouhodobý hmotný majetek a jiné jako oběžné aktivum. Z toho však nelze nijak dovodit, že by pozemky, které účetní jednotka ve smyslu § 9 odst. 5 vyhlášky nakupuje pouze za účelem prodeje, přestávaly být pozemky. Nadále jde o pozemky, které jsou pouze účtovány jako zboží. Tato vyhláška tedy nemění definici pozemku ani pro svou potřebu, tím méně pro účely stanovení daně z příjmů.

[20] Za druhé, podle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů se předpisy o účetnictví použijí pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci. Zákon tedy stanoví, že předpisy o účetnictví mají dopad pouze pro účely vedení daňové evidence. Z tohoto ustanovení výslovně nevyplývá, že by mělo modifikovat pravidla pro stanovení daně. V tomto ohledu je skutečně třeba rozlišovat účetní a daňové předpisy, jak na to poukázal žalovaný a krajský soud. Vyhláška č. 500/2002 Sb. má jiný účel než regulovat stanovení daně z příjmů. Účelem vyhlášky je stanovit pravidla, jak se má sestavovat účetní závěrka a rozvaha a obecněji, jak účtovat. Nelze na jejím základě dovozovat neaplikovatelnost výslovného znění zákona o daních z příjmů - § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5.

[21] Nejvyšší správní soud rozumí námitce stěžovatele, že daňová evidence by měla podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů sloužit pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Je tedy skutečně do jisté míry nelogické, že tomu tak vždy není, jak dokazuje tento případ. Jde však pouze o určité nepohodlí pro daňový subjekt, neboť jeho účetnictví plně nekoresponduje s pravidly pro placení daně. To však nemůže ovlivnit výklad jasných ustanovení zákona o daních z příjmů. Z § 7b odst. 1 nevyplývá, že by toto ustanovení mělo plně určovat, jak má být stanovena daň z příjmů. Nelze z něj dovodit, že se tak má dít pouze na základě předpisů o účetnictví. Zákon o daních z příjmů obsahuje mnoho samostatných a zvláštních pravidel, jak stanovit daň. Jedním z nich je § 24 odst. 2 písm. t) bod 5. Jde o speciální pravidlo o daňové uznatelnosti pořizovací ceny pozemků jako výdaje. Pokud toto pravidlo plně nekoresponduje s tím, jak je vedeno účetnictví podle

pokračování

účetních předpisů, neznamená to, že jej nelze aplikovat. Rozdíl mezi pravidly o účetnictví a pravidly pro placení daní není vyloučen a není zcela neobvyklý. To nakonec obecně dokládá i § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle kterého se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak.

[22] Ani systematickým výkladem tedy nelze dovodit, že by § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 zákona o daních z příjmů nebyl aplikovatelný na pozemky, které daňový subjekt nakupuje za účelem jejich dalšího prodeje. Naopak, jak vyplývá z jeho textu, toto ustanovení se uplatňuje právě na případy, kdy pozemek je nakoupen a následně prodán. Tedy zejména na případy obchodníků s nemovitostmi, jako je stěžovatel.

[23] Aplikace § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona o daních z příjmů není vyloučena ani historickým výkladem, jak přesvědčivě uvedl již žalovaný v napadených rozhodnutích (body 31-34 rozhodnutí č. j. 45885/19/5200-10423-711708). Nejvyšší správní soud se s tímto názorem ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Ani z důvodových zpráv jednotlivých novel zákona o daních z příjmů a úmyslu zákonodárce nevyplývá, že by pozemky pořízené za účelem jejich prodeje měly mít zvláštní daňový režim.

[24] Jak uvádí sám stěžovatel, minimálně s účinností od 1. 1. 2001 (zákon o daních z příjmů ve znění zákona č. 492/2000 Sb.) byla daňově uznatelným nákladem pořizovací cena pozemku, s výjimkou pozemku nabytého vkladem, a to jen do výše příjmů z prodeje jednotlivého majetku. V dané době účetní předpisy neumožňovaly pozemky účtovat jako zboží. Argumentace předkládaná nyní stěžovatelem tedy v této době nebyla uplatnitelná. Nemohlo být sporu, že výdaje za nákup pozemku je možno jako daňově uznatelné uplatnit pouze podle zvláštního pravidla, které je nyní obsaženo v § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Pokud následně vyhláška č. 500/2002 Sb., která nabyla účinnosti 1. 1. 2003, umožnila vést pozemky v účetnictví jako zboží, nemohlo to ovlivnit zákon o daních z příjmů, jehož výklad do té doby nezavdával žádný prostor k pochybám.

[25] Pokud jde nakonec o teleologický výklad, ani ten nijak nemodifikuje jasné znění § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Teleologický výklad je výklad právního předpisu, který nejlépe přispívá k naplnění účelu předpisu. Stěžovatel ani nekonkretizuje, jaký účel § 24 zákona o daních z příjmů sleduje a v čem by měl podporovat jeho výklad. O žádnou mezeru v zákoně, kterou by bylo nutno zaplnit teleologickým výkladem, se zde nejedná. Zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 obsahuje jasné pravidlo, jak je možno uplatnit pořizovací cenu pozemku jako daňově uznatelný výdaj.

[26] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že § 24 odst. 2 písm. t) bod 5 zákona o daních z příjmů je speciální ustanovení k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a pouze na jeho základě lze uplatnit jako daňově uznatelný výdaj pořizovací cenu pozemku.

[27] Lze dodat, že toto ustanovení je zcela jasné a splňuje tak i ústavní požadavky na kvalitu zákona, kterým je zasahováno do základního práva, respektive v tomto případě stanovena daň (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Nejde ani o situaci, že by zákon umožňoval dva rovnocenně přesvědčivé výklady. Nepřípadný je tedy poukaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, podle kterého v případě, že daňový zákon umožňuje vícero

rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější.

[28] Pokud jde o druhou kasační námitku stěžovatele, lze s ním souhlasit, že v rozsudku krajského soudu na první pohled existuje určitý rozpor. Z bodu 34 rozsudku krajského soudu se skutečně zdá, že krajský soud byl názoru, že částka 250 000 Kč, kterou v souvislosti s pořízením pozemku stěžovatel zaplatil obci Nový Malín, byla vedle samotné kupní ceny pozemku dalším výdajem nutným k jeho pořízení. Tedy, že tato částka byla nutně součástí pořizovací ceny pozemku. Nicméně dle Nejvyššího správního soudu je v této věci podstatné, že krajský soud zřetelně jak předtím (bod 33 rozsudku), tak poté (bod 35) zdůraznil, že povaha této částky není pro posouzení dané žaloby rozhodná. I pokud by názor stěžovatele, že šlo o součást pořizovací ceny pozemku, byl správný, nemělo by to žádný vliv na stanovení daně. Důvodem je jasný názor krajského soudu, že pořizovací cenu lze jako daňově uznatelný výdaj uplatnit až při prodeji pozemku, k čemuž však v době žalobou napadeného rozhodnutí nedošlo. V tomto ohledu je tedy názor krajského soudu zcela jasný, srozumitelný a logický.

[29] Nijak také nedošlo ke zkrácení práv stěžovatele. Pokud nosným důvodem rozhodnutí krajského soudu ohledně této částky je aplikace § 24 odst. 2 písm. t) bodu 5 zákona o daních z příjmů, tak proti této argumentaci stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle brojil a Nejvyšší správní soud se s ní vypořádal.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[30] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 28. listopadu 2022

Zdeněk Kühn  
předseda senátu