



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: „**Volejbalklub Liberec z.s. v likvidaci**“, se sídlem Josefinino údolí 106/13, Liberec, zastoupený Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, čj. 40332/19/5200-11435-711868, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 26. 2. 2020, čj. 59 Af 58/2019-40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 26. 2. 2020, čj. 59 Af 58/2019-40, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 6. 2017, čj. 995056/17/2601-52521-505204, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 6. 12. 2015 ve výši 1 277 560 Kč a uložil mu penále ve výši 255 512 Kč. Žalobce podle správce daně neprokázal oprávněnost zaúčtování reprodukční pořizovací ceny ve výši 7 129 630 Kč do daňově účinných výdajů v souvislosti s prodejem pozemků, které na něj byly bezúplatně převedeny v roce 2003. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal. Žalovaný shora označeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou. Tvrdil, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty. Na žalobce se nevztahovala lhůta dle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2015, jelikož je neziskovým subjektem a nevykonával žádnou vedlejší činnost. Dále namítal, že pozemky měly být oceněny nikoli cenou pořizovací, ale reprodukční pořizovací cenou určenou podle znaleckého posudku. Z vyjádření Úřadu pro zastupování státu ve věcech majetkových (dále jen „Úřad“) plyne, že účetní hodnota, v jaké měl pozemky evidované okresní úřad, je interní záležitostí státní

správy. Jedná se o historické hodnoty v původní evidenci. Pozemky nebyly oceněny podle platného zákona a vyhlášky o oceňování majetku. Přecenění majetku žalobce provedl, aby dostal svým povinnostem při zjištění nesprávnosti účetního záznamu. Žalovaný i správce daně podle žalobce nesprávně aplikovali právní předpisy, napadené rozhodnutí není srozumitelné.

[3] Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je 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 pěti zdaňovacích obdobích uplatnit. Není rozhodné, zda daňovou ztrátu v tomto zdaňovacím období uplatnil, či zda byla případně následně zrušena. Za relevantní soud neshledal ani to, že žalobci jako neziskové organizaci nemohla daňová ztráta vzniknout z hlavní činnosti, a protože nevykonával vedlejší činnost, nemohla mu vzniknout ani z té. Soud se rovněž zcela ztotožnil se závěry žalovaného, podle něhož nebyl důvod pozemky v souvislosti s jejich prodejem v roce 2015 přeceňovat reprodukční pořizovací cenou dle znaleckého posudku. Odkázal v této souvislosti na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce v účetnictví evidoval jinou účetní hodnotu, než v jaké pozemky převzal dle předávacích protokolů, a hodnotu evidovanou ve svém účetnictví nedoložil, tudíž bylo třeba vyjít z účetní hodnoty dle předávacích protokolů. Žalobce znal pořizovací účetní cenu a vedl účetní evidenci o hodnotě pozemků. Účetní hodnotu pozemků v předávacích protokolech nelze zpochybnit pouhým odkazem na to, že se jednalo jen o údaje pro interní potřebu státní správy. Soud neshledal potřebu doplňovat dokazování. Na stěžovatele nelze striktně vzato aplikovat bod 3.7 Českého účetního standardu 409 (dále jen „ČÚS 409“), ovšem přiměřená aplikace vyhlášky č. 504/2002 Sb., o účetnictví pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, je přípustná. Námitku stran nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí krajský soud neshledal důvodnou. Žalobcův postup navíc minimálně vyvolává pochybnosti, jelikož pozemky evidoval v nesprávné hodnotě a o správnost se nezajímal, přestože osobám oprávněným jednat za žalobce musela být cena pozemků známa minimálně od konce roku 2002.

II. Obsah kasační stížnosti, jejího doplnění a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Má za to, že rozsudek je nesrozumitelný, jelikož obsahuje vnitřní rozpory ohledně účetní hodnoty nemovitostí. Soud nebral zřetel na klíčový důkazní návrh a nezabýval se povahou počítačového softwaru REAL SOFT, prostřednictvím něhož byly dané nemovitosti oceněny. Nezohlednil zjevnou disproporci mezi cenou pozemků stanovenou finančními orgány a skutečnou cenou v době jejich pořízení (k tomu stěžovatel odkázal na cenu sousedního pozemku).

[5] Stěžovatel namítá, že je neziskovým subjektem a nevykonával žádnou vedlejší činnost. Proto v jeho případě nelze § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů aplikovat. Připustil, že vyplnil daňové přiznání chybně, ztráta mu však neměla být vyměřena. Ve skutečnosti si ji ani uplatnit nemohl. Nesouhlasí ani s tím, jak krajský soud posoudil námitku ohledně daňově účinných nákladů v souvislosti s prodejem pozemků. Soud nesprávně stanovil, že hodnota nemovitostí, uvedená v předávacích protokolech (tedy 381 254 Kč), představovala správnou a prokazatelnou účetní hodnotu. Je třeba rozlišovat mezi hodnotou pozemků stanovenou oceňovacím softwarem a hodnotou dle zákona a vyhlášky o oceňování majetku. Stěžovatel svá tvrzení podpořil (shodně jako v předchozím řízení) odkazem na vyjádření Úřadu, kupní smlouvu o převodu sousedního pozemku a znaleckým posudkem z roku 2015. Dodal, že pozemky v době převodu nebyly oceněny podle platných právních předpisů, tudíž nelze dovodit, že by v dané době byly známy jejich účetní hodnoty. Částky v předávacích protokolech nebyly účetní hodnotou převáděných pozemků, což potvrzuje i vyjádření Úřadu. Jelikož byla hodnota pozemků vedená v účetní

pokračování

evidenci stěžovatele (590 077 Kč) nesprávná, byl povinen pozemky přecenit. Přecenění pozemků nebylo libovolné, nýbrž hodnota pozemků byla stanovena znaleckým posudkem, tudíž tento postup nelze považovat za nepřipustný. Žalovaný i krajský soud na stěžovatele uplatnili právní předpisy, které se na něj nevztahovaly.

[6] V replice k vyjádření žalovaného a v doplnění kasační stížnosti stěžovatel především zopakoval, že částka 381 254 Kč nebyla skutečnou účetní hodnotou pozemků. Žalovaný tvrdí opak, aniž by to však doložil. Hodnota dle předávacích protokolů byla v době přechodu vlastnického práva zcela odlišná od skutečné hodnoty pozemků, čemuž svědčí vyjádření Úřadu i znalecký posudek. Stěžovatel následně kasační stížnost doplnil o další znalecký posudek (z roku 2014) s tím, že jej objevil ve svém archivu. Z něj dovozuje, že stanovil skutečnou účetní hodnotu správně, jelikož ta je nyní podložena dvěma znaleckými posudky od dvou různých znalců, přičemž oba znalecké posudky dospěly k velice podobným tržním hodnotám nemovitostí.

[7] Žalovaný má za to, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Reaguje na veškeré žalobní body, zabýval se meritem sporu a je z něj patrné, jaké důvody soud vedly k učiněným závěrům. Není ani vnitřně rozporný, jelikož soud nepochybně tvrdí, že účetní hodnoty bezúplatně převáděných pozemků neodpovídají tehdy platným právním předpisům o ocenění majetku. To, že stěžovatelem uvedený důkaz soud neprovedl, bylo v souladu s právními předpisy i judikaturou. K námitce uplynutí prekluzivní lhůty žalovaný uvedl, že argumentace stěžovatele není jakkoliv rozhodná. Jestliže je jednou pravomocně vyměřena daňová ztráta, ovlivní to lhůtu pro stanovení daně bez ohledu na následné zrušení daňové ztráty. Opačný výklad by popřel smysl prodloužení lhůty pro stanovení daně, jelikož by správce daně neměl zákonné prostředky ke stanovení odlišné daňové povinnosti za období, ve kterém byla daňová ztráta pravomocně vyměřena. Stran vedení účetní evidence o hodnotě pozemků a znalosti jejich pořizovací ceny se žalovaný ztotožňuje se závěry krajského soudu. Stěžovatel v účetnictví evidoval jinou účetní hodnotu pozemků, než jaká je uvedena v předávacích protokolech. Cenu v předávacích protokolech je ovšem nutno chápat jako cenu, za kterou stěžovatel pozemky pořídil, tj. cenu zůstatkovou a potažmo daňově účinný výdaj (náklad). Stěžovatel svým postupem zavrhl historickou pořizovací cenu, která vznikla v době přechodu vlastnického práva. V reakci na doplnění kasační stížnosti žalovaný uvedl, že argumentace stěžovatele související se znaleckým posudkem z roku 2014 je nepřipustná. I v případě, že by Nejvyšší správní soud shledal znalecký posudek z roku 2014 jako přípustný, pak se stejně nejedná o relevantní důkaz, jelikož rozhodující je vedení účetní evidence o hodnotě pozemků a především znalost jejich pořizovací účetní ceny ve výši dle předávacích protokolů.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Stěžovatel uplatnil kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podstata sporu se týká jednak posouzení uplynutí lhůty pro stanovení daně, a jednak zahrnutí reprodukční pořizovací ceny (dle vyhotoveného znaleckého posudku) do daňově účinných nákladů. V tomto směru stěžovatel poukazuje i na nepřezkoumatelnost (nesrozumitelnost) napadeného rozsudku. Stěžovatelem uplatněné kasační námitky spočívají v relativně samostatných a oddělitelných argumentačních liniích. Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval otázkou uplynutí lhůty pro stanovení daně. V případě, že by tato lhůta skutečně uplynula, bylo by již vypořádání ostatních kasačních námitek nadbytečné.

III.A Uplynutí lhůty pro stanovení daně

[11] Jak již bylo výše uvedeno, mezi účastníky je předně sporné, zda lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 uplynula v případě stěžovatele přede dnem vydání žalobou napadeného rozhodnutí (to bylo vydáno 27. 9. 2019, podle stěžovatele lhůta uplynula již 16. 8. 2019). Pro posouzení dané otázky je v nyní projednávané věci klíčové, zda uvedené zdaňovací období bylo v případě stěžovatele ovlivněno daňovou ztrátou ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení (v rozhodném znění) platilo, že *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.* Stěžovatel má za to, že v jeho případě lhůtu za užití citovaného ustanovení nelze prodloužit, jelikož mu vůbec nemohla být daňová ztráta vyměřena, tedy si ji ani nemohl uplatnit (daňovou ztrátu v daňovém přiznání uvedl nedopatřením). Krajský soud ve shodě s žalovaným naopak vyšel z toho, že stěžovatel daňovou ztrátu ve zdaňovacím období 2013 vykázal a byla mu pravomocně vyměřena. Na běh lhůty pro stanovení daně přitom podle nich nemá vliv následné zrušení daňové ztráty či její (ne)uplatnění.

[12] Nejvyšší správní soud se již výkladem citovaného § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů opakovaně zabýval. Předně shledal, že z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zda daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může (viz rozsudek ze dne 15. 4. 2016, čj. 4 Afs 251/2015-74). Z této judikatury vyšel v napadeném rozsudku již krajský soud. Stěžovatel nicméně tvrdí, že s tímto závěrem nepolemizuje. Zdůrazňuje, že mu neměla být daňová ztráta vůbec vyměřena, vzniknout mu nemohla, tedy ji nemohl ani uplatnit. Kdyby ji uplatnil, jednalo by se nezákonný postup. Ve vztahu k této kasační argumentaci je nutno poukázat na aktuální judikaturu, podle které je vyloučení aplikace § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů na místě v případě tzv. absolutní neodčitelnosti ztráty, nikoliv však tehdy, jde-li toliko o naplnění faktické podmínky ovlivnitelné samotným poplatníkem (viz rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2021, čj. 7 Afs 191/2021-35). Jak soud vysvětlil v bodě [14] uvedeného rozsudku, „[s]mysl a účel § 38r odst. 2 ZDP totiž tkívá především v zajištění dostatečného časového rámce pro možnost zkontrolovat splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daňové ztráty, kterou lze podle zákona odčítat v delším časovém horizontu, než činí standardní lhůta pro stanovení daně. Na druhou stranu pak toto ustanovení slouží k tomu, aby měl rovněž poplatník celý takto zákonem vymezený časový rámec pro uplatnění odpočtu daňové ztráty. Smyslu a účelu zákona by tedy neodpovídalo prodlužovat prekluzivní lhůtu v případě zdaňovacího období, v němž je poplatníkovi ex lege od počátku jejího běhu zcela zapovězeno daňovou ztrátu uplatnit.“ Výše vymezenou otázkou se zdejší soud zabýval v souvislosti s výkladem § 38na odst. 1 citovaného zákona. Zdůraznil, že dané ustanovení „poplatníka nezabavuje zákonem stanovené možnosti odečíst od základu daně vyměřenou daňovou ztrátu v 5 zdaňovacích obdobích, toliko ji podmiňuje tím, že základ daně bude dosažen v podstatné míře stejnou činností jako v roce vyměření ztráty. Faktické splnění této podmínky je čistě na poplatníkovi. Obdobným způsobem je však možnost uplatnit daňovou ztrátu fakticky omezena tím, že poplatník dosáhne dostatečný základ daně pro její odečtení. Tyto faktické okolnosti však nemohou mít vliv na počítání lhůty pro stanovení daně podle speciálního pravidla upraveného v § 38r odst. 2 ZDP.“

[13] Citované závěry je podle kasačního soudu třeba aplikovat i v nyní projednávané věci. I zde se totiž nejedná o absolutní neodčitelnost daňové ztráty nastávající *ex lege*, nýbrž o faktické naplnění určité podmínky závisící na poplatníkovi a jeho činnosti. Soud nijak nerozporuje tvrzení stěžovatele, podle něhož hlavní ztrátová činnost není u neziskových organizací předmětem daně z příjmů. Rozhodné je ovšem to, zda daňové ztráty dosáhnout mohl. Z § 18a odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů totiž sice skutečně plyne, že u veřejně prospěšného poplatníka nejsou

pokračování

předmětem daně příjmy z nepodnikatelské činnosti za podmínky, že výdaje (náklady) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší. Vedlejší (tj. podnikatelská) činnost veřejně prospěšného poplatníka ovšem žádné obdobné zákonné omezení nemá. V tomto směru nemůže být rozhodná ani argumentace stěžovatele, podle níž žádnou doplňkovou činnost v daném období (fakticky) nevykonával. Ačkoliv v případě vedlejší činnosti veřejně prospěšného poplatníka nemusí být vznik daňové ztráty zcela obvyklý, nejedná se o situaci, jež by byla *ex lege* vyloučena. Uvedené závěry přitom nejsou v rozporu ani se stěžovatelem citovanými odbornými podklady (článek Ing. A. P.), který vychází z toho, že hlavní ztrátová činnost není u daného druhu subjektu předmětem daně, tedy nemůže zde vzniknout ani daňová ztráta. Lze tedy uzavřít, že zákonná úprava nevylučovala v případě stěžovatele uplatnění daňové ztráty v souladu s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve světle shora již citovaného rozsudku sp. zn. 7 Afs 191/2021 pak žalovaný nepochybil, pokud s ohledem na vyměřenou daňovou ztrátu aplikoval § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů na související zdaňovací období. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2015 tak v případě stěžovatele neuplynula, jelikož se v souladu s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů od lhůty pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu za zdaňovací období 2013 uplatnit (tj. od lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období 2018). Daný okruh kasačních námitek tedy není důvodný a napadený rozsudek krajského soudu v tomto směru obstojí.

III.B. Daňově účinné výdaje z prodeje pozemků

[14] Jde-li o druhý okruh kasačních námitek týkajících se výše daňově účinných výdajů v souvislosti s prodejem pozemků, zde stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Kasační soud se proto nejprve zabýval právě nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí (posuzovat věcné námitky lze pouze u přezkoumatelného rozhodnutí). Stěžovatel v tomto ohledu poukazuje na to, že napadený rozsudek obsahuje zásadní vnitřní rozpory, a to ohledně účetní hodnoty nemovitosti (konkrétně v bodech 34. a 35.). Rovněž namítá, že soud nevezal v potaz klíčový důkazní návrh týkající se počítačového softwaru. Krajský soud dále sice stěžovateli dal za pravdu v tom, že se na něj nedá striktně vzato aplikovat pravidlo, podle něhož se dlouhodobý majetek bezúplatně získaný v rámci delimitace oceňuje pořizovací hodnotou, ve které byl veden u předávací účetní jednotky. Závěry krajského soudu tomuto východisku ovšem neodpovídají.

[15] Nejvyšší správní soud se předně neztotožňuje s tvrzením stěžovatele, podle něhož krajský soud nevezal v potaz důkazní návrh v podobě počítačového softwaru. Ten stěžovatel zpochybňuje skrze výše zmiňované vyjádření Úřadu. Z něj dovozuje, že pozemky nebyly oceněny podle platných právních předpisů o oceňování. Nejvyšší správní soud k tomu nicméně uvádí, že krajský soud se v bodě 34. napadeného rozsudku dostatečně zabýval vyjádřením Úřadu i souvisejícím důkazním návrhem týkajícím se zmíněného softwaru. Krajský soud především uzavřel, že neshledal potřebu doplnit dokazování, neboť nijak nezpochybňuje, že účetní hodnota nemovitostí v předávacích protokolech neodpovídala tehdy platným právním předpisům o ocenění majetku. Nelze se proto se stěžovatelem ztotožnit, že by se krajský soud jeho důkazním návrhem nezabýval, jeho reakci lze označit za odpovídající a napadený rozsudek v tomto ohledu za přezkoumatelný.

[16] Pokud jde o další námitky stěžovatele směřující k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, ty se týkají jeho tvrzené nesrozumitelnosti. Z ustálené judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je zejména takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, nebo jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod uvedený pojem spadají i situace, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek NSS

ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-78, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je dále takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat kupříkladu o rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[17] V tomto ohledu považuje Nejvyšší správní soud za nutné nejprve vyjasnit, z jakého nosného důvodu nebylo možno podle krajského soudu v dané věci vycházet z reprodukční pořizovací ceny při ocenění pozemků, kterou použil stěžovatel a na níž postavil i svoji žalobní argumentaci. Krajský soud v tomto ohledu jednak v bodě 37. napadeného rozsudku pouze (ovšem výslovně pouze jako podpůrný argument) použil odkaz na § 30 odst. 10 písm. e) zákona o daních z příjmů. Uvedené ustanovení ovšem míří na odpisování hmotného majetku dle zákona o daních z příjmů. Sám krajský soud však v bodě 27. napadeného rozsudku vyšel z toho, že pozemky nejsou pro účely zákona o daních z příjmů definovány v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů jako hmotný majetek a nelze je daňově odepisovat (k tomu v podrobnostech krajský soud odkázal zejména na body 13 až 23 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného). Krajský soud ve svém rozsudku dále zmínil mnohá ustanovení zákona o daních z příjmů, resp. zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (včetně podzákoných právních předpisů). Jak již bylo výše uvedeno, v bodě 27. napadeného rozsudku dospěl mimo jiné k závěru, že pozemky nejsou hmotným majetkem dle zákona o daních z příjmů, tudíž se na ně nevztahuje § 29 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, podle něhož je vstupní cenou hmotného majetku reprodukční pořizovací cena (tohoto ustanovení se dovolával stěžovatel). Krajský soud dále konstatoval, že při posouzení daňově uznatelných výdajů bylo třeba postupovat dle § 24 odst. 1 a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Z § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů ovšem pouze plyne, že *pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu* (pozn. zákona o účetnictví), *pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem*. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pak obsahuje generální klauzuli daňově účinných výdajů (nákladů), z níž ovšem také nelze dovodit žádnou oporu pro závěr krajského soudu.

[18] V bodě 29. napadeného rozsudku se pak krajský soud zabýval i právní úpravou plynoucí ze zákona o účetnictví. Poukázal předně na to, že z § 24 odst. 2 písm. a) tohoto zákona plyne povinnost účetní jednotky oceňovat majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25. Stěžovatel tedy byl povinen účtovat o účetním případě od 1. 1. 2003, kdy bezúplatně nabyt vlastnícké právo k daným pozemkům. Následně však krajský soud výslovně uvedl, že „[p]odle § 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 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. 2 písm. b) rozumí pořizovací cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“ Tuto část citovaných závěrů krajského soudu je tedy nutno vykládat tak, že se bezúplatně nabytý majetek dle zákona o účetnictví oceňuje právě reprodukční pořizovací cenou.

[19] Otázkou 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,

pokračování

za kterou by si poplatník svůj vlastní hmotný majetek mohl ve stavu, v němž se tento majetek tehdy nacházel, pořídit 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 určena podle cenových předpisů zjevně a výrazně nižší než cena, za kterou by bylo možno nemovitost skutečně pořídit, je namísto nejen připustit znalecké zjišťování ceny, nepřiblížející 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.

[20] I přes odkazy krajského soudu na zmíněnou právní úpravu týkající se užití reprodukční pořizovací ceny (v bodě 29. napadeného rozsudku) se však soud v navazující části rozsudku (bod 30.) výslovně zcela ztotožnil se závěry orgánů finanční správy, podle nichž v případě stěžovatele nebyl důvod pozemky v souvislosti s jejich prodejem v roce 2015 přeceňovat reprodukční pořizovací cenou dle znaleckého posudku, který stanovil tuto cenu pozemků zpětně ke dni 27. 11. 2002 ve výši 7 129 630 Kč, a to vzhledem k ocenění u předchozí účetní jednotky, jež bylo žalobci v době převzetí majetku známo. Vyjma výše uvedených odkazů, které (jak je vysvětleno shora) tomuto závěru nesvědčí, však krajský soud nijak nepřiblížuje, na základě čeho tento závěr dovodil. Pokud by krajský soud uvedené hodlal dovodit z bodu 3.7 ČÚS 409, podle něhož [d]louhodobý majetek bezúplatně získaný v rámci delimitací složkami vlastní organizace se oceňuje pořizovací cenou, ve které byl veden u předávající účetní jednotky, je-li správná a prokazatelná; v opačném případě se oceňuje reprodukční pořizovací cenou, nelze přehlédnout, že krajský soud dal v bodě 37. stěžovateli za pravdu v tom, že ČÚS 409 se „striktně vzato“ nedá na žalobce aplikovat. I v tomto směru jsou tedy závěry krajského soudu protichůdné, přičemž není zřejmé, z čeho podstatu svého právního závěru dovozuje. Žalovaný v dané věci vystavěl svoji argumentaci ohledně zavedení pořizovací ceny dle předávající účetní jednotky právě především na aplikaci ČÚS 409. Pokud tedy krajský soud dospěl k závěru, že ČÚS 409 nelze na žalobce aplikovat, pak zbývající argumentace krajského soudu by mohla svědčit tomu, že pozemky měly být oceněny reprodukční pořizovací cenou. Zmiňuje-li dále krajský soud (taktéž v bodě 37. napadeného rozsudku), že ČÚS 409 lze využít minimálně jako podpůrný argument pro respektování historického účetního ocenění pozemků, nemůže tento závěr obstát ve vztahu k výše zmiňovanému § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví (na který krajský soud odkazuje, viz výše). Jinak řečeno, krajský soud přecenění pozemků reprodukční pořizovací cenou odmítl, a to na základě podpůrných argumentů, resp. odkazů na závěry žalovaného, jenž vycházel primárně právě z ČÚS 409. Krajský soud však nikterak neobjasnil, z jakého důvodu nepřihlédl k úpravě plynoucí z § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví, na který sám odkázal, a jenž zmíněným závěrům odporuje.

[21] Výše popsané rozpory krajský soud nezhojil ani odkazem na závěry svého rozsudku ze dne 5. 11. 2014, čj. 59 Af 5/2014-143 (kasační stížnost proti němu NSS zamítl rozsudkem ze dne 23. 3. 2016, čj. 2 Afs 210/2014-39). Uvedené rozsudky shodně dospěly k závěru, že daňový subjekt v dané věci měl bezúplatně převedený majetek ocenit pořizovací cenou, nikoliv cenou reprodukční pořizovací. Uvedené rozsudky tak dovodily z Opatření federálního ministerstva financí čj. V/20 530/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování

pro rozpočtové a příspěvkové organizace a obce. Podle tohoto opatření se investiční majetek pořízený bezúplatným převodem podle zvláštních předpisů oceňuje pořizovací cenou, zatímco reprodukční pořizovací cenou se oceňuje investiční majetek nabytým darováním a nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený (např. inventarizační přebytek). Zásadní otázkou v citované judikatuře bylo, zda je posuzovaný majetek nově „objevený“, či zda byl majetek zaúčtován a pořizovací ceny majetku byly známy v době jeho převzetí. Ačkoliv se krajský soud v nyní posuzovaném případě zabýval tím, zda stěžovatel věděl o cenách majetku v době pořízení, není zřejmé, že by tato skutečnost byla v nyní projednávané věci relevantní (mimo samotným krajským soudem zpochybněného ČÚS 409).

[22] S ohledem na výše uvedené je tedy třeba dát stěžovateli za pravdu v tom, že odůvodnění napadeného rozsudku je nepřezkoumatelné, neboť z něj nelze dovodit, z čeho plynou závěry krajského soudu, k nimž ve vztahu k žalobním námitkám stěžovatele dospěl, resp. tyto závěry si navzájem odporují v takové míře, že fakticky znemožňují stěžovateli brojit proti nim odpovídající kasační argumentací. Pokud by z kontextu celého odůvodnění bylo zřejmé, z jakého důvodu nebyl stěžovatel podle krajského soudu oprávněn přecenit pozemky reprodukční pořizovací cenou, nejednalo by se o důvod ke zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost. Odůvodnění napadeného rozsudku je nicméně nejasné a vnitřně rozporné v míře, že jej přezkoumat nelze. Za této situace se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat další kasační argumentací a věcně posuzovat, zda stěžovatel měl právo (či dokonce povinnost) přecenit majetek reprodukční pořizovací cenou.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud v něm bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), a především se tedy v rámci posouzení shora vymezené sporné otázky bude řádně zabývat žalobní argumentací stěžovatele a své závěry ve vztahu k této argumentaci přezkoumatelným způsobem zahrne do odůvodnění nového rozhodnutí ve věci, přičemž tyto závěry odůvodní bez rozporu a uvede jasná východiska k podstatě věci.

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 22. června 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu