



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Veroniky Burianové a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobce: V. S., X, X,
zastoupeného Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem,
Panská 895/6, 110 00 Praha 1,

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043, Masarykova 427/31, 602
00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2019, č.j. 49877/19/5200-10421-802589,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobou datovanou dne 5. 2. 2020, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2019, č.j. 49877/19/5200-10421-802589 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno bylo rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 10. 2018, č. j. 947382/18/2401-50521-401809 (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

„dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 47 604 Kč, doměřena daňová ztráta ve výši 0 Kč, doměřen daňový bonus ve výši 0 Kč a stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 9 520 Kč. Žalobce navrhoval i zrušení dodatečného platebního výměru.

2. Daňové řízení je upraveno zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Problematika daní z příjmů fyzických a právnických osob je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[III] Žaloba

3. Žalobce nejprve shrnul dosavadní průběh daňového řízení a vyjevil dva okruhy žalobních námitek.
4. Stran prvního z nich žalobce dovodil, že ze zákona o daních z příjmů nevyplývá jasná odpověď na otázku, zda institut osvobození od daně dává poplatníkovi možnost využít či nevyužít osvobození některých příjmů dle § 4 zákona o daních z příjmů. V takovém případě by měly daňové orgány postupovat v intencích zásady *in dubio pro libertate*. Žalobce výkladem § 4 zákona o daních z příjmů dovodil, že toto ustanovení dává poplatníkovi daně na výběr, zda osvobození uplatní či nikoliv. V této souvislosti žalobce odkázal na nálezný Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97. Zároveň žalobce tvrdil, že výkladem provedeným daňovými orgány došlo k setření rozdílu mezi institutem osvobození od daně a institutem vynětí z předmětu daně.
5. V druhém okruhu žalobních námitek žalobce tvrdil, že nemovitost v obci Stálkov 12, Slavonice (dále jen „nemovitost Stálkov“), patřila do žalobcova obchodního majetku, neboť byla fakticky užívána k podnikání, přičemž rozhodným byl právě stav faktický, nikoliv formálně vykazovaný. Žalobce v té souvislosti odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2002, sp. zn. IV. ÚS 50/01.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 4. 5. 2020, v němž nejprve rekapituloval dosavadní průběh daňového řízení a žalobní tvrzení. Vzhledem k tomu, že žalobní námítka se téměř shodovaly s námitkami odvolacími, žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
7. Stran námitek fakultativnosti osvobození příjmu od daně žalovaný uvedl, že gramatickým, systematickým i teleologickým výkladem § 4 zákona o daních z příjmů lze dospět k jednoznačnému závěru, že osvobození určitých příjmů od daně není fakultativní a nedává daňovému subjektu možnost, zda osvobození využije či nikoliv (žalovaný v této souvislosti odkázal zejména na důvodovou zprávu k zákonu o daních z příjmů, sněmovní tisk 1408, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2008, č. j. 2 Afs 70/2007-55). Nebyly tedy splněny podmínky pro aplikaci principu *in dubio pro libertate*.
8. Co do druhého okruhu námitek týkajícího se nemovitosti Stálkov jako součásti žalobcova obchodního majetku žalovaný uvedl, že žalobcem odkazované usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2002, sp. zn. IV. ÚS 50/01, se týkalo odlišného skutkového stavu, neboť stěžovatel ve věci posuzované Ústavním soudem získal majetek určený k podnikatelským účelům se záměrem pokračovat v podnikání. Právě charakter majetku byl v projednávané věci podstatný. Dle žalovaného bylo na žalobcovu rozhodnutí, zda předmětnou

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nemovitost zařadí do obchodního majetku či nikoliv a k jakým účelům ji bude využívat. Žalobce však neprokázal, že by nemovitost zařadil do obchodního majetku. Žalobce zahrnul příjmy z pronájmu nemovitosti do dílčího základu daně z příjmů z nájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů. Tato skutečnost byla dle žalovaného určující, neboť žalobce se z vlastní vůle rozhodl, že nemovitost bude pronajímat a příjmy z pronájmu bude zdaňovat v režimu § 9 zákona o daních z příjmů. Ve vztahu k předmětné nemovitosti tedy žalobce vystupoval jako nepodnikající osoba. Dále žalovaný poukázal na vymezení obchodního majetku podle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů, z čehož dovedl, že pokud žalobce neprovedl zápis nemovitosti do daňové evidence, deklaroval tím, že nemovitost není určena k podnikání, a učinil rozhodnutí, že nemovitost nevloží do obchodního majetku.

9. K návrhu na zrušení dodatečného platebního výměru žalovaný uvedl (s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76), že v projednávané věci nenastala situace, že by dodatečný platební výměr neměl být vydán, ani daňové řízení netrpělo takovými vadami, že by v něm nebylo možné dále pokračovat.
10. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

[IV] Posouzení věci soudem

11. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
12. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
13. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
14. Soud o žalobě rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci s tímto postupem souhlasili (žalobce ve smyslu § 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s., žalovaný ve smyslu § 51 odst. 1 věta první s. ř. s.).
15. Žaloba není důvodná.
16. Správce daně zahájil dne 7. 3. 2018 u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 (protokol č. j. 191625/18/2401-60561-401245). V jejím průběhu zjistil, že žalobce realizoval podnikatelskou činnost na základě živnostenského oprávnění pro obor „*Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti*“. Žalobce rovněž vykonával sportovní činnost jako hráč ledního hokeje a pronajímal mj. nemovitost X. Ve vztahu k ní žalobce v dodatečném daňovém tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 vykázal poměrnou část z příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů z jejího prodeje ve výši 1 305 000 Kč. Daňové orgány dospěly k závěru, že příjem z prodeje této nemovitosti byl osvobozen od daně dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť doba mezi nabytím vlastnického práva k nemovitosti X a jejím prodejem činila více než pět let a současně ji žalobce nezahrnul do svého obchodního majetku.
17. Žalobce v žalobě tvrdil, že na příjem z prodeje nemovitosti X neuplatnil osvobození od daně, neboť tato nemovitost byla součástí jeho obchodního majetku. Dle žalobce bylo na jeho vůli, zda osvobození určitého příjmu od daně uplatní či nikoliv.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

18. Soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že žalobce v žalobě uplatnil námitky obdobné těm, které předkládal daňovým orgánům již v průběhu daňového řízení.
19. O prvním okruhu žalobních námitek soud uvážil následovně.
20. V žalobcově věci se jednalo o osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení (ve znění účinném do 30. 6. 2017) platilo: *„Od daně se osvobozuje příjem z prodeje nemovitých věcí neosvobozený podle písmene a), přesáhne-li doba mezi nabytím vlastnického práva k těmto nemovitým věcem a jejich prodejem dobu 5 let.“*
21. Dle názoru soudu již z prostého jazykového výkladu tohoto ustanovení vyplývá, že není ponecháno na vůli daňového subjektu, zda osvobození od daně využije či nikoliv. Zákon o daních z příjmů totiž v tomto ustanovení zcela jednoznačně osvobozuje konkrétní příjem od daně. Konstrukce právní normy obsažené v § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zjevně nespojuje osvobození od daně s určitou aktivitou daňového subjektu či správním uvážením daňových orgánů, nýbrž kategoricky uvádí, že vymezený příjem je za splnění tzv. časového testu od daně osvobozen (zákon zde neuzivá např. pojmů *„lze osvobodit“* či *„může být osvobozen“*). Soud se ztotožnil s účastníky řízení, že jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97. Žalobce však nenabídl, mimo argumentaci interpretačním předpokladem racionálního zákonodárce, jiné výkladové alternativy návětí § 4 zákona o daních z příjmů, resp. § 4 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Oproti tomu žalovaný poukázal nad rámec gramatického výkladu předmětného ustanovení i na výklad systematický a teleologický a na systémové řešení osvobození příjmů od daně.
22. Závěru o aplikaci institutu osvobození příjmu od daně bez ohledu na to, zda jej využije daňový subjekt, nasvědčuje zejména teleologický výklad zohledňující úmysl zákonodárce, na nějž lze soudit z důvodové zprávy (srov. nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2013, sp. zn. I. ÚS 3508/12). Z důvodové zprávy k návrhu zákona o daních z příjmů (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992) mj. vyplývá, že *„rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány.“* Konstrukcí institutu osvobození od daně zamýšlel zákonodárce vyloučit konkrétní specifikované příjmy ze zdanění. Ani z předmětné důvodové zprávy však nevyplývá, že by tento cíl měl být spojen s aktivitou daňového subjektu spočívající v jeho využití. Ostatně, i sám žalobce na str. 4 žaloby uvedl, že dobrodiní osvobození od daně *zpravidla* vyžaduje aktivitu daňového subjektu. Tudíž i sám žalobce připustil, že tato aktivita není vždy nutná. Takové tvrzení pak oslabilo jeho argumentaci, že k tomu, aby mohl být institut osvobození od daně aplikován, je vyžadována aktivita daňového subjektu. V případě osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, dle něhož postupovaly daňové orgány, soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že aplikace tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů nezávisí na tom, zda daňový subjekt osvobození od daně využije či nikoliv.
23. Námitka co do využití výkladového principu *in dubio pro libertate* nebyla důvodná proto, že *„použití této zásady předpokládá možnost alespoň dvou veškerými v úvahu připadajícími výkladovými metodami obhajitelných výkladů právní normy.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2014, č.j. 4 As 28/2014-40, bod 44). Žalobce však ve svých tvrzeních ustal na nejednoznačnosti gramatického výkladu, resp. argumentoval

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

interpretačním předpokladem racionálního zákonodárce a tvrzením, že výklad daňových orgánů stírá rozdíl mezi osvobozením od daně a vynětím z předmětu daně. Žalobce tedy nepřistoupil k dalším výkladovým metodám (např. systematickému či teleologickému výkladu), tedy netvrdil, že by v projednávané věci byly dány dvě rovnocenné výkladové alternativy po použití veškerých v úvahu připadajících výkladových metod. S ohledem na výše uvedené, podmínka dvou rovnocenných výkladů institutu osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ani nebyla splněna.

24. Nedůvodná byla i dílčí námitka, že výkladem daňových orgánů došlo k setření rozdílů mezi osvobozením od daně dle § 4 zákona o daních z příjmů a vynětím z předmětu daně dle § 3 odst. 4 téhož zákona. Skutečnost, že výsledek aplikace rozdílných právních institutů (tu osvobození od daně a vynětí z předmětu daně) vede ke shodným důsledkům v podobě, že daňový subjekt z určitého příjmu neodvádí veřejnému rozpočtu daň, neznamená, že by se nejednalo o rozdílné instituty. Koncepce zákona o daních z příjmů je založená na principu zdanění všech příjmů, které poplatník nabyt v příslušném kalendářním roce, s výjimkou taxativně uvedených případů (příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy osvobozené od daně; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2015, č.j. 5 Afs 96/2015-24). Mezi osvobozením od daně a vynětím z předmětu daně však jsou podstatné rozdíly. V případě osvobození příjmu od daně je tento příjem stále předmětem daně. Daň se z něj neodvádí v důsledku zákonodárcem zvoleného osvobození. Jinými slovy, „*samotná skutečnost, že je určitý příjem předmětem daně z příjmů, nemusí ještě znamenat, že bude také zdaněn, neboť může být od daně z příjmů také osvobozen.*“ (srov. Dráb, O., Nešleha, M., Morávek, Z., Beránek, P., Bláha, R., Hlaváč, J., Hrdlička, L. a kol. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 20). Oproti tomu, v případě vynětí příjmu z předmětu daně nedochází k odvedení daně právě v důsledku toho, že určitý příjem není předmětem daně. Nepřipadá tak v úvahu ani možnost jeho daňového osvobození. Jinak řečeno, pokud příjem není předmětem daně, není třeba zjišťovat, zda je od daně osvobozen či nikoliv (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č.j. 5 Afs 68/2007-121, publ. pod č. 1574/2008 Sb. NSS: „*Zákon tak dává jasné najevo (ve vztahu ke zdanění příjmů fyzických osob v obecné rovině v § 3), které příjmy za navýšení majetku nepovažuje, a proto je ani nezahrnuje do povinnosti zdanění; v další části zákona pak některé z příjmů, které by jinak dani podléhaly, neboť nesou ony znaky ‚příjmu‘ (neboť jsou navýšením majetku), od daně osvobozuje (§ 4). Aby mohl být tedy předmětný příjem zařazen do kategorie příjmů osvobozených, musí nejprve být předmětem daně z příjmů.*“). I přes možné shodné důsledky se tak stále jedná o rozdílné právní instituty. Stran jejich rozdílnosti lze podpůrně odkázat i na § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle něhož „*pokud poplatník daně z příjmů fyzických osob obdrží příjem, který je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen a je vyšší než 5 000 000 Kč, je povinen oznámit správci daně tuto skutečnost do konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém příjem obdržel.*“ Oznamovací povinnost poplatníka daně z příjmů fyzických osob se vztahuje pouze na příjem od daně osvobozený, nikoliv na příjem vyňatý z předmětu daně. I toto ustanovení tak svědčí o tom, že zákon o dani z příjmů považuje osvobození od daně a vynětí z předmětu daně za odlišné instituty.
25. Soud se tedy ztotožnil se závěry správce daně vyjevenými na str. 17 zprávy o daňové kontrole (č.j. 865063/18/2401-60561-401245), resp. se závěry žalovaného uvedenými v bodě [34] napadeného rozhodnutí, totiž že nebylo ponecháno na žalobcově vůli, zda dojde či nedojde k osvobození příjmu z prodeje nemovitosti X od daně. Námitka nebyla

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

důvodná.

26. V druhém okruhu žalobních námitek žalobce namítal, že nemovitost X byla součástí jeho obchodního majetku, neboť ji fakticky používal k podnikání. Rozhodným měl být dle žalobce stav faktický, nikoliv stav formálně vykazovaný. Žalobce v této souvislosti odkazoval na usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2002, sp. zn. IV. ÚS 50/01.
27. Podle § 4 odst. 4 věty první zákona o daních z příjmů se obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob pro účely daní z příjmů rozumí „část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci.“
28. Správce daně dovodil (str. 17 a 18 zprávy o daňové kontrole č.j. 865063/18/2401-60561-401245), že nemovitost X nebyla součástí žalobcova obchodního majetku, neboť v jejím případě se nejednalo o pronájem nemovitosti směřující k pokračování a rozšiřování podnikání, neboť obor žalobcovy podnikatelské činnosti byl podle živnostenského rejstříku „*Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti*“. Správce daně rovněž poukázal na to, že žalobce se dle údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání rozhodl pro danění příjmů z pronájmu nemovitosti v režimu § 9 zákona o daních z příjmů, tudíž nebyl důvod předpokládat, že se nemovitost X stala součástí žalobcova obchodního majetku. Bylo na žalobcovu rozhodnutí, zda onu nemovitost vložil do obchodního majetku. Žalobce však neprokázal, že by nemovitost X byla součástí jeho obchodního majetku.
29. Žalovaný k tomuto v bodech [31] až [33] napadeného rozhodnutí uvedl, že určující bylo, že žalobce zahrnul příjmy z pronájmu nemovitosti X do dílčího základu daně dle § 9 zákona o daních z příjmů. Žalobce se tak sám rozhodl, že ve vztahu k této nemovitosti bude vystupovat jako nepodnikající osoba. Žalobce ani neprovedl zápis nemovitosti do daňové evidence, čímž deklaroval, že nemovitost nebyla určena k podnikání. Dále žalovaný v bodě [41] napadeného rozhodnutí poukázal na to, že žalobce neprokázal vložení nemovitosti X do obchodního majetku.
30. V této souvislosti je třeba podotknout, že napadené a prvoinstanční rozhodnutí tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a vzájemně se v obou směrech doplňují [srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č.j. 5 Afs 16/2003-56 (publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS), či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2008, č.j. 2 As 20/2008-73, ze dne 31. 10. 2014, č.j. 6 As 161/2013-25, či ze dne 14. 10. 2021, č.j. 7 As 447/2019-60, bod 22]. Daňové orgány tedy dospěly k závěru, že nemovitost X nebyla součástí žalobcova obchodního majetku z důvodu, že a) žalobce ji nevedl v daňové evidenci, b) příjmy z jejího pronájmu zahrnul do dílčího základu daně dle § 9 zákona o daních z příjmů, tedy jako příjem z nájmu, a c) předmět žalobcovy podnikatelské činnosti byl odlišný, a žalobce tak ve vztahu k této nemovitosti nevystupoval jako podnikatel. Zároveň daňové orgány uzavřely, že žalobce neprokázal, že by nemovitost X vložil do svého obchodního majetku. Z uvedeného je tedy zřejmé, že daňové orgány nevycházely pouze ze stavu formálně evidovaného či žalobcem vykazovaného, nýbrž se zabývaly i faktickým stavem, zda žalobce ve vztahu k nemovitosti X vystupoval jako podnikatel. Námítka, že rozhodným byl stav faktický, nikoliv formálně vykazovaný, tak nekorespondovala s důvody napadeného a prvoinstančního rozhodnutí, resp. s argumentací daňových orgánů. Ty se totiž, jak již bylo uvedeno, zabývaly i stavem faktickým a i na základě jeho hodnocení dospěly k závěru, že nemovitost X nebyla součástí žalobcova obchodního majetku.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

31. Vymezením kvalitativních náležitostí poplatníkovu majetku (aby spadl pod pojem obchodního majetku dle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů) se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2018, č.j. 2 Afs 45/2017-37. Na tento rozsudek následně navázal další rozsudek kasačního soudu, tentokrát ze dne 30. 3. 2021, č.j. 8 Afs 204/2019-42, kde bylo v bodech [15] a [16] vyjehoeno toto: „*Jak správně vyložil krajský soud, potažmo žalovaný, pro posouzení věci je klíčové, zda sporné nemovitosti byly součástí obchodního majetku stěžovatele ve smyslu § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Definicí tohoto pojmu se zabýval výše již citovaný rozsudek sp. zn. 2 Afs 45/2017, jehož závěry, resp. jejich výklad je mezi účastníky sporný. Z citovaného rozsudku plyne, že pro naplnění definice obchodního majetku musí být splněny dvě podmínky: o majetku musí být účtováno dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, (nebo musí být veden v daňové evidenci) a majetek musí být ve vlastnictví poplatníka daně z příjmů. Pokud chce podnikatel svůj majetek podřadit pod obchodní, musí o něm začít účtovat. Nejvyšší správní soud nicméně zdůraznil, že účtování o majetku samo o sobě nedokládá vložení věci od obchodního majetku pro účely daně z příjmů. Co je či není předmětem daně, nestanoví účetní předpisy, ale zákon o daních z příjmů, přičemž odlišné cíle daňového systému a účetního výkaznictví vyžadují, aby jednotlivá pravidla nebyla přespříliš ovlivněna požadavky druhého ze systémů. Kromě účtování je důležitým kritériem pro určení obchodního majetku podnikatele také jeho povaha a způsob nakládání s ním. Majetek podnikatele fyzické osoby totiž může být v zásadě dvojího charakteru – majetek sloužící k osobním potřebám a majetek, který je určen k podnikání. Zákon o daních z příjmů musí vycházet z principu, že obchodním majetkem dle zákona o daních z příjmů může být pouze takový majetek podnikatele, který souvisí s jeho podnikatelskou činností. Nejvyšší správní soud se shoduje se závěry krajského soudu, podle kterého je primárně nutné se zabývat naplněním zákonných podmínek zařazení určitého majetku do obchodního majetku ve smyslu § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Výše uvedená judikaturní východiska nelze chápat tak, že každý majetek daňového subjektu, který je využíván k podnikání, se stává bez dalšího jeho obchodním majetkem bez ohledu na to, zda jej daňový subjekt formálně zařadil do svého obchodního majetku či nikoliv. Z uvedené judikatury plyne pouze to, že o obchodní majetek se (při splnění dalších zákonných podmínek) může jednat pouze tehdy, pokud je k podnikání skutečně využíván. Jinými slovy, že faktické využívání majetku za účelem podnikání je podmínkou jeho zařazení do obchodního majetku. Námitka stěžovatele zdůrazňující jako primární kritérium právně otázku faktického způsobu využívání majetku proto není důvodná.*“
32. Vzhledem k tomu, že žalobce netvrdil nesprávnost závěrů daňových orgánů o tom, že o nemovitosti X neúčtoval jako o obchodním majetku, resp. že neprokázal, že by tato nemovitost byla součástí jeho obchodního majetku, nemohla použitá argumentace vést k závěru o důvodnosti žaloby. Pro posouzení majetku jako obchodního dle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů totiž není významná pouze faktická stránka nakládání s takovým majetkem, tedy zda je tento majetek využíván k podnikatelské činnosti, nýbrž významným je i způsob účtování o takovém majetku. Jinak řečeno, i kdyby soud přisvědčil žalobci, že s nemovitostí X fakticky podnikal, stále by nemohla být součástí žalobcova obchodního majetku, neboť ten o ní jako o obchodním majetku neúčtoval, resp. netvrdil, že by o této nemovitosti účtoval jako o obchodním majetku. Zároveň žalobce netvrdil nic ve vztahu k závěru daňových orgánů, že neprokázal zařazení nemovitosti X do svého obchodního majetku.
33. Žalobce dále poukazoval na nepřesvědčivost závěru žalovaného v bodě [41] napadeného rozhodnutí o tom, že usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2002, sp. zn. IV. ÚS 50/01, nelze v projednávané věci aplikovat (v případě posuzovaném Ústavním soudem šlo o areál

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dřevařského závodu, zatímco v žalobcově věci se jedná o chatu). Dle žalobce se *ratio decidendi* předmětného usnesení Ústavního soudu spočívající v rozlišování mezi stavem skutečným a stavem deklarovaným mělo aplikovat i na nyní projednávanou věc, neboť z tohoto pohledu bylo lhostejné, zda se jednalo o dřevařský závod či chatu.

34. Stran této dílčí námitky soud uvádí, že žalobcův subjektivní názor o nepřesvědčivosti závěru žalovaného nemohl založit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Zároveň právní názor Ústavního soudu obsažený v onom usnesení neměl pro žalovaného závazné účinky, ani nebyl precedenčně významný (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, bod [89]). Oproti tomu byl soud, ale i daňové orgány, povinen ve smyslu § 12 odst. 1 s. ř. s. postupovat dle výše uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu. Žalovaný zároveň správně odlišil skutkový stav posuzovaný Ústavním soudem od skutkového stavu projednávané věci. Ve věci posuzované Ústavním soudem se totiž vskutku jednalo o majetek nabytý za účelem podnikání, zatímco žalobce ve vztahu k nemovitosti X s ohledem na rozsah jeho podnikatelského oprávnění nevystupoval jako podnikatel.
35. Soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

[V] Náklady řízení

36. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 29. 6. 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.