



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **M. Š.**, zastoupená Mgr. Tomášem Vrbackým, advokátem se sídlem Mánesova 658/5a, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2020, čj. 9881/20/5200-10422-711919, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2021, čj. 31 Af 16/2020-47,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2021, čj. 31 Af 16/2020-47, **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 Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vyhledávací činností zjistil, že na žalobkyni byly dne 14. 4. 2016 převedeny podílové listy v celkové hodnotě 15 735 394,55 Kč. Žalobkyně ovšem nepodala za zdaňovací období roku 2016 oznámení o osvobozených příjmech fyzických osob ve smyslu § 38v odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“). Správce daně proto žalobkyni k podání tohoto oznámení vyzval. Poté, co jej žalobkyně zaslala, správce daně vydal platební výměr, jímž jí podle § 38w odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů uložil za neoznámení osvobozeného příjmu pokutu ve výši 10 % z částky neoznámeného příjmu, tj. ve výši 1 573 540 Kč. Žalovaný posléze v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil platební výměr správce daně tak, aby obsahoval popis skutku a vyhověl tím usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 15. 1. 2008, čj. 2 As 34/2006-73, č. 461/2005 Sb. NSS.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále „krajský soud“). Krajský soud považoval za předmět sporu otázku, zda byla žalobkyně povinna oznámit správci daně výše uvedený příjem ve smyslu § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že manžel žalobkyně převedl na žalobkyni podílové listy ve výše uvedené celkové hodnotě. U žádného z převáděných podílových listů ovšem nepřesáhla celková hodnota hranici 5 000 000 Kč. Manželé měli od roku 2005 zúžené společné jmění manželů, proto se jednalo o převod z výlučného vlastnictví manžela do výlučného vlastnictví žalobkyně. Bezúplatné příjmy od manžela jsou osvobozeny od daně podle § 10 odst. 3 písm. c) bodu 1 zákona o daních z příjmů. Správní orgány tak dospěly k závěru, že žalobkyně převodem podílových listů obdržela příjem v hodnotě vyšší než 5 000 000 Kč, a proto jí oznamovací povinnost vznikla. Ačkoli se jednalo o více odlišných podílových listů, jejich převod se uskutečnil v jeden den a od jedné osoby.

[3] Krajský soud naproti tomu uvedl, že nelze bez dalšího sčítat více příjmů a teprve u takto vzniklé částky posuzovat, zda nepřesáhla uvedený limit. Znění zákona je jednoznačné, zákonodárce použil pojem příjem v jednotném čísle. Týž závěr vyplývá i z důvodové zprávy k novele zákona o daních příjmů č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jako „důvodová zpráva“), jíž byl do zákona institut oznámení osvobozeného příjmu zaveden. Ke shodným závěrům podle krajského soudu dospívá i komentářová literatura. Krajský soud dovodil, že jednotlivým příjmem ve smyslu § 38v zákona o daních z příjmů je zásadně každé přijaté plnění v podobě peněžní, nepeněžní, popřípadě i v podobě pekuniárně ocenitelné výhody (které je osvobozeno od daně z příjmů fyzických osob). Dále je třeba za jednotlivý příjem považovat přijaté plnění v podobě hromadné věci, případně příjem, který byl účelově rozložen do více plnění, s cílem obcházet režim § 38v zákona o daních z příjmů. Poté vyložil, že hromadnou věc představuje soubor věcí, u něhož existuje takové vnitřní spojení jednotlivých prvků, že jej lze považovat za jeden předmět (§ 501 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jako „občanský zákoník“)). V nyní posuzované věci žalovaný neuvedl nic, co by nasvědčovalo účelovosti transakce, tedy že by žalobkyně rozdělila jedno plnění do více dílčích plnění proto, aby oznamovací povinnost obešla. Účelovost transakce proto nebyla důvodem, pro něž žalovaný převod podílových listů posoudil jako jednotlivý příjem.

[4] Pokud žalovaný argumentoval zejména tím, že se převod uskutečnil v jeden den a od jedné osoby, pak podle krajského soudu tyto skutečnosti nepostačují k závěru o jednotlivém příjmu. Pouze v případě, že daňový subjekt obdrží více jednotlivých věcí, které zároveň bude možné považovat za jednu hromadnou věc, bude se jednat o jeden příjem. Pokud ale půjde o jednotlivé věci, které uvedené podmínky nesplňují, bude se jednat o samostatné příjmy. Žalobkyně obdržela soubor podílových listů tvořených různě označenými podílovými listy, které jí byly převedeny na základě celkem 12 příkazů k zápisu převodu investičních nástrojů. Z daných příkazů plyne, že se jedná o samostatné investiční nástroje s odlišnými identifikačními čísly (ISIN). Nelze tedy dovodit, že by soubor podílových listů představoval jednu hromadnou věc. Ani finančními orgány shromážděné podklady nijak nespovídají tomu, že by v posuzovaném případě existovalo vnitřní spojení jednotlivých prvků (podílových listů), aby celý soubor podílových listů bylo možné považovat za jeden předmět. V projednávané věci je „rozložení“ způsobeno již povahou převáděných podílových listů, samostatnost převedených podílových listů je dána objektivně, bez jakéhokoliv zásahu převodce či žalobkyně jako nabyvatele. Jejich přijetí žalobkyní proto nelze posuzovat jako

pokračování

obdržení jednoho příjmu, ale jako celkem 12 příjmů. Neplatí tak, že by u jednotlivých příjmů došlo k překročení zákonného limitu ve výši 5 000 000 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. V ní úvodem poukazuje na to, že institut oznámení o osvobozených příjmech byl podle důvodové zprávy do zákona přijat „*v návaznosti na společenskou poptávku (...) po opatřeních, která by vedla k větší transparentnosti majetkových transakcí a tím i podpořila boj proti daňovým únikům a rozkrývání transakcí odehrávajících se v „šedé“ či „černé“ části ekonomiky*“.

[6] Zákon o daních z příjmů žádnou obecnou definici pojmu „příjem“ neobsahuje. Kritérii jsou proto podle stěžovatele okolnosti časového hlediska, totožnost subjektů a skutečnosti týkající se stran samotné úhrady – zda se jednalo o jednu či vícero úhrad, nebo zda případně šlo o splátky. Tato kritéria uvádí shodně i výklad Generálního finančního ředitelství ze 13. 4. 2016, dostupný on-line. Jestliže jsou uvedena kritéria naplněna, nastává důvodná domněnka jednoho příjmu. Mělo-li by se naopak jednat o více samostatných příjmů, je povinností daňového subjektu, aby tuto skutečnost doložil a prokázal (například předložením nabývacích listů).

[7] V posuzovaném případě byla provedena jedna úhrada. Příkazy k zápisu převodu předmětných investičních nástrojů byly bankou převzaty naráz dne 13. 4. 2016 ve 14:00, téhož dne žalobkyně souhlasila s jejich příjmem a následujícího dne byly podílové listy bankou společně připsány na účet žalobkyně. Žalobkyně tedy nepřijala jednotlivé podílové listy nebo „skupinu“ podílových listů jednoho druhu samostatně, ale všechny společně jako jeden celek. Je tedy splněno časové kritérium. Také totožnost subjektů byla naplněna.

[8] Skutečnost, že bylo učiněno 12 příkazů k zápisu převodu investičních nástrojů, sama o sobě neznamená, že se u žalobkyně jednalo o nabytí vlastnického práva na základě 12 samostatných právních titulů. Toto ostatně žalobkyně ani netvrdila, ani neprokazovala. Příkazy k zápisu převodu investičních nástrojů byly sice vystaveny zvlášť za každý druh cenných papírů, banka je ovšem převzala najednou. Nelze tedy tvrdit, že žalobkyně přijala samostatně každý jednotlivý cenný papír nebo „balík“ cenných papírů jednoho druhu. Stěžovateli není také zřejmé, na základě jakých právních titulů by bylo možné tento příjem zákonně diverzifikovat.

[9] Závěr krajského soudu, že příjem bude třeba označit za jediný, pouze pokud půjde o převod věci hromadné nebo v případě, že bude plnění účelově rozloženo na více dílčích plnění, není správný. Takto striktní pojetí totiž ze zákona nevyplývá. Podle stěžovatele jsou rozhodující jiná kritéria: zda k převodu dochází v jednom čase, mezi totožnými subjekty, případně s jednou úhradou a jedním titulem.

[10] Podle § 1104 občanského zákoníku se navíc vlastnické právo k zaknihovanému cennému papíru nabyvá zápisem tohoto cenného papíru na účet vlastníka. Právním titulem je ovšem v takovém případě smlouva. Zápis do příslušné evidence představuje pouze způsob nabytí vlastnického práva.

[11] Stěžovatel dovozuje, že krajský soud nesprávně a nezákonně zúžil pojem příjem ve smyslu § 38v zákona o daních z příjmů. V každém případě jsou podstatné konkrétní

okolnosti. V opačném případě by podle stěžovatele byl otevřen prostor pro obcházení zákonného ustanovení a jeho možné obsahové vyprázdnění.

[12] Pokud jde o smysl a účel normy, stěžovatel v podrobnostech odkazuje na důvodovou zprávu k § 38v zákona o daních z příjmů. Za touto právní úpravou stojí snaha o přijetí opatření vedoucího k větší transparentnosti majetkových transakcí a podpora boje proti daňovým únikům. Význam posuzovaného opatření není primárně fiskální, ale spočívá zejména v tom, že zužuje prostor pro „praní špinavých peněz“ a limituje obranu daňových subjektů postavenou na tvrzení, že majetek byl nabyt prostřednictvím příjmu osvobozeného od daně. Stěžovatel pak rovněž poukazuje na to, že ačkoli krajský soud touto důvodovou zprávou argumentuje, její obsah závěry krajského soudu ve skutečnosti nepodporuje, spíše naopak. Podle důvodové zprávy je totiž rozhodný celek a rozkládání tohoto celku na jeho jednotlivé složky (příjmy) není v souladu se zákonem ani jeho smyslem.

[13] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že jí povinnost oznámit osvobozený příjem vůbec nevznikla. Ustanovení zákona používá slovo příjem v jednotném čísle. Rovněž také důvodová zpráva hovoří o tom, že se zavádí povinnost oznámit „jednotlivý příjem“, což ovšem stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl, ač jinak důvodovou zprávou argumentuje. Stěžovatelka v této souvislosti připomíná, že zákon o daních z příjmů jednotné a množné číslo rozlišuje.

[14] Podle názoru žalobkyně není smyslem a účelem novely č. 267/2014 Sb. postihovat bezúplatná plnění mezi manžely. V daném případě navíc nešlo o více úhrad nebo o splátky, ale o přijetí nepeněžního plnění. Výklad Generálního finančního ředitelství není právně závazný, neboť se do dnešního dne nevytvořila správní praxe výkladu ustanovení § 38v zákona o daních z příjmů. Extenzivní výklad normy v neprospěch daňového subjektu je nepřipustný. Nešlo zde o přijetí celého „balíku podílových listů“, nýbrž o různé podílové listy s různým ISIN. Balík podílových listů představuje z podstaty věci vícero cenných papírů téhož ISIN, druhu a podoby. V tomto smyslu na ni manžel převedl 12 balíčků podílových listů. Účelovost převodu tu vůbec zvažovat nelze, neboť jednotlivé příkazy k převodu podílových listů nevyhotovovala žalobkyně, nýbrž banka. K účelovému rozložení nedošlo. Zpochybňovat povinnost podat oznámení o osvobozených příjmech, jak navrhuje stěžovatel, bylo zbytečné, neúčelné a rizikové, protože proti výzvě k podání oznámení o osvobozených příjmech není přípustný opravný prostředek a žalobkyni by jen byla uložena vyšší pokuta.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Podstatou nyní projednávané věci je spor o to, zda příjem, který vznikl v návaznosti na přijetí daru v podobě několika podílových listů, darovaných ve stejný den stejným právním titulem, lze považovat za jeden příjem. Vyřešení této otázky je nezbytné pro posouzení, zda byla žalobkyně povinna oznámit svůj příjem správci daně podle § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů. Hodnota jednotlivých darovaných podílových listů totiž nepřesáhla zákonnou hranici 5 000 000 Kč pro vznik oznamovací povinnosti, součet hodnot těchto podílových listů ovšem ano.

pokračování

[17] Oznamovací povinnost vyplývá z § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle 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.*

[18] Žalobkyně s manželem měli od roku 2005 zúžené společné jmění manželů až na věci tvořící obvyklé vybavení společné domácnosti, proto se v případě převodu podílových listů jednalo o převod z výlučného vlastnictví manžela žalobkyně do výlučného vlastnictví žalobkyně. Žalobkyně v žalobě (ani později ve vyjádření ke kasační stížnosti) nespороvala, že šlo o převod bezúplatný. Příjem z takového převodu je osvobozen podle § 10 odst. 3 písm. c) bodu 1 zákona o daních z příjmů. Jedna z podmínek pro vznik oznamovací povinnosti, tedy obdržení příjmu, který je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, je splněna. Zbývá posoudit podmínku druhou, kterou je výše příjmu. Ta musí přesahovat 5 000 000 Kč.

[19] Nejvyšší správní soud předesílá, že ačkoli jde o oznamování příjmů, které jsou od vlastní daně z příjmů fyzických osob osvobozeny, je třeba oznamovací povinnost dodržovat. Nelze ji vnímat pouze jako možnost. Není tedy na úvaze poplatníka, zda při dosažení výše uvedeného limitu příjmy osvobozené od daně oznámí či nikoli. Význam této povinnosti není primárně fiskální povahy, jde o opatření, které vede k větší transparentnosti majetkových transakcí a které může pomoci podpořit boj proti daňovým únikům (srov. výše uvedenou důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb.; rozsudek NSS z 31. 7. 2020, čj. 5 Afs 245/2019-28, bod 19). Tato oznamovací povinnost se vztahuje na příjmy, které jako osvobozené definuje zákon, tedy na příjmy uvedené v § 4, 4a, § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Netýká se přitom příjmů, které nejsou předmětem daně ve smyslu § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Oznámení o osvobozených příjmech se netýká ani příjmů nezdaněných podle § 36 zákona o daních z příjmů z důvodu zaokrouhlování (srov. PELC, Vladimír. *Daně z příjmů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, k § 38v; odst. 1. Dostupné v Beck-online).

[20] Zákon o daních z příjmů výslovnou obecnou definici pojmu „příjem“ neobsahuje. Na to upozornil Nejvyšší správní soud již v rozsudku z 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136. K obsahu pojmu příjem Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku, uvedl že za „*příjem podléhající předmětné dani [je třeba] pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 [zákona o daních z příjmů]). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitélné.*“ Dále odkázal na důvodovou zprávu k návrhu tohoto zákona, z níž současně citoval následující: „*předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. 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. (...) Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovy majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.)“ (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990–1992).*

[21] K pojmu příjem se samozřejmě vyjadřuje i komentářová literatura, na niž odkázal již krajský soud. „Slovem ‚příjem‘ zákon o daních z příjmů označuje různé předměty daně; nevymezuje ho jako pojem, tedy jako obecné určení podstatných charakteristik různých daňověprávních skutečností (k povaze pojmu patří, že je definován, vymezen); obecné určení proto, že stejné či obdobné charakteristiky jsou vlastní více daňověprávním skutečnostem. Obecně lze označení ‚příjem‘ charakterizovat jako přijaté plnění v podobě peněžní, nepeněžní, popřípadě i formou pekuniárně ocenitelné výhody, které je zákonem vymezeno jako daňověprávní skutečnost, přičemž společnou charakteristikou takových příjmů (daňověprávních skutečností) je, že jsou objektem daně. Zákon slovo (označení) ‚příjem‘ ani pro celý zákon, ani pro jednotlivé druhy příjmů nedefinuje, u jednotlivých druhů příjmů obsah slova charakterizuje hmotněprávními daňovými skutečnostmi. Z hlediska takových skutečností je pak příjem – objekt daně u jednotlivých druhů příjmů – rozdílný. Navíc příjem, jenž může být peněžní i nepeněžní, popř. dosažený i směnou, sám o sobě z hlediska své hodnoty nemusí být základem daně – základ daně (jeho část) z hlediska některých příjmů může být stanoven i fikcí. Je tomu tak např. v případě nepeněžního příjmu spočívajícího v bezplatném užívání motorového vozidla zaměstnavatele zaměstnancem i pro soukromé účely – za příjem zaměstnance se z hlediska příjmů ze závislé činnosti považuje jedno procento ze vstupní ceny vozidla za každý kalendářní měsíc (jeho část), v němž vozidlo takto bylo poskytnuto. Jde tak o zdanitelný příjem stanovený fikcí“ (PELC, V. Daně z příjmů, k § 3).

[22] Krajský soud i žalobkyně shodně tvrdí, že užití jednotného čísla slova příjem v textu § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů značí nutnost posuzovat pro účely výkladu tohoto ustanovení každý cenný papír (podílový list označený samostatným ISIN) jako jednotlivý příjem. Tento výklad má vyplývat z jazykové interpretace ustanovení § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů a také z jeho důvodové zprávy. Výsledkem tohoto výkladu je podle nich závěr, že v projednávané věci šlo o dvanáct samostatných příjmů, přičemž ani v jednom případě nedošlo k překročení limitu 5 000 000 Kč.

[23] Již jazyková interpretace § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů však podle Nejvyššího správního soudu nevyklučuje ani výklad, podle něhož bude za jednotlivý příjem považován takový příjem, který je vůči stranám darování jednotný materiálně. Nejvyšší správní soud má totiž za to, že spíše než jako jednotlivý příjem z hlediska formy je nutno posuzovat tento příjem z hlediska jeho obsahu. Jako příjem je totiž chápáno reálné navýšení majetku daňového subjektu (rozsudek čj. 2 Afs 42/2005-136).

[24] Darem mezi manžely se v projednávané věci stal převod majetku v hodnotě 15 735 394,55 Kč. Tento majetek měl sice formu dvanácti podílových listů (podílů ve dvanácti fondech, jakožto souboru majetku), nicméně převod všech těchto podílových listů byl propojen objektivní a subjektivní jednotou. Subjektivní jednota spočívala ve společném účelu daru v podobě podílových listů, tedy k převodu celého předmětného majetku na manželku a také právě ve stejnosti subjektů, tedy stejnosti dárce a obdarovaného. Objektivní jednota pak spočívala ve společném právním titulu, kterým byla darovací smlouva. Společný byl také okamžik, kdy byly podány příkazy dárce k převedení podílových listů a kdy k nim obdarovaná nabyla vlastnické právo. Jako právní titul zde figuruje darovací smlouva mezi manžely, přičemž příkazy dárce k převodu podílových listů představovaly projev povinnosti dárce k naplnění cíle této smlouvy, neboť vlastnické právo se nabývá zápisem na majetkový účet nabyvatele.

pokračování

[25] Skutečnost, že převáděný majetek měl formu dvanácti podílových listů, je tedy s ohledem na výše uvedené nepodstatná. Předmětem daně z příjmů fyzických osob v podobě bezúplatného příjmu (byť ve výsledku půjde o příjem osvobozený) totiž není majetek samotný, nýbrž až přijatá hodnota tohoto majetku, slovy rozsudku čj. 2 Afs 42/2005-136 navýšení majetku daňového poplatníka. Jelikož převod naplnil výše popsané znaky objektivní a subjektivní spojitosti, nejednalo se významově o mechanický součet hodnoty dvanácti podílových listů, ale o jednorázový převod majetku, jenž v tu chvíli měl formu právě těchto podílových listů. Jinými slovy, není důležitá forma, ale obsah.

[26] Za nepřiléhavý Nejvyšší správní soud považuje argument krajského soudu poukazující na skutečnost, že v dané věci šlo o samostatné investiční nástroje s odlišnými identifikačními čísly (ISIN). ISIN, tedy mezinárodní identifikační číslo cenného papíru, při určitém zjednodušení nepředstavuje nic jiného, než evidenční označení pro cenný papír vydaný v rámci jedné emise. Slouží k identifikaci cenných papírů při pohybu na finančním trhu či zaznamenání v příslušné evidenci. Význam ISIN tedy nelze v kontextu posuzované věci přeceňovat. Pro srovnání lze uvést příklad darování nemovitostí, například souboru několika pozemků se samostatnými parcelními čísly. Takový dar, respektive bezúplatný příjem z něho plynoucí, nebude také považován za několik samostatných příjmů jen z důvodu rozdílných parcelních čísel, která jim jsou přidělena pro účely veřejnoprávní evidence. U cenných papírů je význam jejich označení ISIN čísly podobný.

[27] Výklad zastávaný krajským soudem by popíral smysl a účel ustanovení § 38v zákona o daních z příjmů. Ačkoli i krajský soud vycházel z důvodové zprávy, která smysl a účel právní úpravy popisuje, ve výsledku její závěry pominul. Krajský soud by totiž bezúplatný příjem související s převodem podílových listů způsobem, jakým k tomu došlo v nyní projednávané věci, nepovažoval za příjem, který je třeba oznámit, byť by souhrnná hodnota převáděných podílových listů byla sebevyšší. Postačilo by, pokud by se pod limit stanovený zákonem vždy vešly podílové listy označené jedním ISIN. Bylo by již nevýznamné, kolik takových balíků podílových listů by bylo převáděno. Jeho závěr je totiž skutečně postaven na tom, že jde o samostatné investiční nástroje a je nerozhodné, že byly převedeny mezi týmiž osobami a v jeden okamžik v rámci jedné smlouvy. Za jeden příjem by považoval pouze situaci, kdy by šlo o hromadnou věc či obcházení zákona v podobě rozložení příjmu v nadlimitní hodnotě do více plnění v podlimitních hodnotách. V důsledku tohoto výkladu by bez oznámení mohl být převáděn majetek uložený do cenných papírů o značných hodnotách. Takový závěr by jednoznačně popíral smysl a účel ustanovení § 38v zákona o daních z příjmů.

[28] Z důvodové zprávy plyne, že smyslem právní úpravy plynoucí z § 38v odst. 1 zákona o daních z příjmů je přijetí opatření, které by vedlo „*k větší transparentnosti majetkových transakcí a tím i podpořila boj proti daňovým únikům a rozkrývání transakcí odehrávajících se v 'šedé' či 'černé' části ekonomiky*“. Dále z důvodové zprávy plyne, že *s ohledem na to, že cílem je postihnout zejména transakce vyšších řádů, a na snahu minimalizovat přírůstek administrativní zátěže, je klíčové zvolení vhodného limitu, od kterého se osvobozené příjmy musí oznamovat (zejména je třeba limitem vyjmout běžné rodinné transakce jako bezúplatné převody automobilů, peněžní dary rodičů na pořízení bydlení, atd.). Z tohoto důvodu byl zvolen limit 5 milionů Kč.*“

[29] Nejvyšší správní soud tímto nedovozuje, že by předmětné plnění mělo být důsledkem praní špinavých peněz či důsledkem jakýchkoli jiných nezákonných praktik. Je si vědom toho, že podílové listy jsou určeny spíše pro neprofesionální investory a zpravidla si je kupují běžní lidé, kteří někam chtějí v průběhu života relativně bezpečně pravidelně ukládat peníze. Nedovozuje ani, že by žalobkyně předmětné plnění účelově rozdělila do několika skupin o nižších hodnotách. Ostatně posuzovaný příjem by se nestal předmětem zdanění, i kdyby byl považován za jeden společný či za dvanáct dílčích příjmů. Limit 5 000 000 Kč nicméně vzniknul dle důvodové zprávy za účelem snížení administrativní zátěže, a to tak, že zákonodárce z oznamovací povinnosti vyjmul běžné rodinné transakce. Nemůže být přitom sporu o tom, že transakci o přibližné hodnotě 15 000 000 Kč nelze považovat za běžný rodinný příjem. Jednak je její hodnota trojnásobná v porovnání se zákonným limitem a také dle obecných znalostí a úvah soudu tato částka značně převyšuje hodnoty běžných rodinných darů, například i k těm sloužícím k porízení bydlení. Pokud tedy v rámci rodiny proběhne transakce vymykající se z nastaveného limitu, je povinností takovou transakci, respektive příjem z ní vzniklý, správci daně oznámit. Administrativní zatížení daňového subjektu zde musí ustoupit snaze vést efektivní boj s daňovými úniky, jakožto jednomu z prostředků, kterým lze usilovat o důslednější zjištění a stanovení daní (rozsudek NSS z 15. 9. 2023, čj. 7 Afs 33/2023-45, bod 26).

[30] Nejvyšší správní soud se blíže nezabýval závěrem krajského soudu, že se v tomto případě nejedná o věc hromadnou. Tento závěr ostatně není mezi účastníky sporný. Stejně tak není sporný závěr, že se žalobkyně nedopustila obcházení zákona rozložením příjmu v nadlimitní hodnotě do více plnění v podlimitních hodnotách. Ani touto otázkou se proto Nejvyšší správní soud nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že je kasační stížnost důvodná. Zrušil proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně 3. října 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu