



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **V. S.**, zastoupen Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Kounicova 685/20, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 6. 2022, č. j. 77 Af 5/2020-33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 10. 2018 doměřil Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále též „správce daně“) žalobci za zdaňovací období roku 2015 daň z příjmů fyzických osob ve výši 47 604 Kč. Vydání dodatečného platebního výměru předcházela daňová kontrola, zahájená dne 7. 3. 2018. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně mimo jiné vyloučil z příjmů podle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“) částku ve výši 1 305 000 Kč, kterou žalobce obdržel jako kupní cenu za prodej nemovitosti S. Dle správce daně se jednalo o příjem osvobozený od daně dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, neboť doba mezi nabytím vlastnického práva a prodejem přesáhla 5 let. V návaznosti na toto zjištění správce daně vyloučil z výdajů částku ve výši 2 608 335 Kč vynaloženou na technické zhodnocení této nemovitosti pro její souvislost s osvobozeným příjmem.

[2] Žalobce proti rozhodnutí správce daně podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 12. 2019 zamítl. Neztotožnil se s žalobcem, že osvobození od daně je fakultativní a poplatník má na výběr, zda je využije či nikoliv. Současně podle něj žalobce neprokázal,

že by nemovitost S. zařadil do obchodního majetku a používal ji za účelem podnikání. Příjmy plynoucí z jejího pronájmu nezdaňoval podle § 7, nýbrž podle § 9 ZDP. Správce daně tedy správně posoudil příjem z prodeje nemovitosti jako osvobozený od daně a související výdaje jako daňově neuznatelné.

II.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Plzni (dále též „krajský soud“) zamítl. K namítané fakultativní povaze osvobození od daně krajský soud uvedl, že § 4 odst. 1 písm. b) ZDP neponechává na vůli daňového subjektu, zda osvobození od daně využije či nikoliv. Jazykový výklad je v tomto ohledu jednoznačný, neboť osvobození nespojuje s žádnou aktivitou daňového subjektu či správním uvážením daňových orgánů. Ke stejnému závěru vede i výklad teleologický. Žalobce nenabídl jinou (rovnocennou) výkladovou alternativu, není proto důvod uplatnit zásadu *in dubio pro libertate*. Výkladem daňových orgánů podle krajského soudu nedošlo k setření rozdílů mezi osvobozením od daně a vynětím z předmětu daně. Skutečnost, že výsledek aplikace rozdílných právních institutů vede ke shodným důsledkům, tj. neodvedení daně, neznamená, že by se nejednalo o rozdílné instituty. Dále se krajský soud zabýval námitkou žalobce, že nemovitost S. byla součástí obchodního majetku, neboť ji fakticky používal k podnikání. Shrnul důvody, o něž daňové orgány opřely svůj závěr, že žalobce ve vztahu k nemovitosti nevystupoval jako podnikatel (způsob zdaňování souvisejících příjmů, předmět jeho podnikatelské činnosti, nevedení nemovitosti v daňové evidenci). Dodal, že daňové orgány nevycházely pouze ze stavu formálně evidovaného, ale zabývaly se faktickým stavem, zda žalobce vystupoval ve vztahu k nemovitosti jako podnikatel. Dospěly přitom k závěru, že žalobce neprokázal, že by nemovitost S. byla součástí jeho obchodního majetku. K obsahu pojmu obchodní majetek krajský soud citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2021, č. j. 8 Afs 204/2019-42. Z něj dovodil, že pro posouzení majetku jako obchodního dle § 4 odst. 4 ZDP není významná pouze faktická stránka nakládání s takovým majetkem, tedy zda je tento majetek využíván k podnikatelské činnosti, nýbrž i způsob účtování o něm. Žalobce přitom ani nespороval závěr daňových orgánů, že o nemovitosti neúčtoval jako o obchodním majetku, respektive že neprokázal, že by byla součástí jeho obchodního majetku. Závěrem krajský soud přisvědčil žalovanému, že v usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 6. 2002, sp. zn. IV. ÚS 50/01 (dále též „usnesení ÚS“) byl řešen odlišný skutkový stav. Jednalo se o majetek nabytý za účelem podnikání, zatímco žalobce ve vztahu k nemovitosti S. nevystupoval s ohledem na rozsah svého podnikatelského oprávnění (provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti) jako podnikatel.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Setrvává na názoru, že v jeho věci měla být aplikována zásada *in dubio pro libertate*, neboť úprava ZDP nedává jasnou odpověď na otázku, zda má daňový subjekt právo nevyužít institut osvobození od daně. Krajský soud ostatně sám v reakci na žalobní argumentaci připouští, že osvobození od daně aktivitu daňového subjektu vyžaduje. Podle stěžovatele nebylo jeho povinností využít osvobození od daně. O takové diskreci daňového subjektu naproti tomu nelze vůbec uvažovat v případě vynětí z předmětu daně.

pokračování

Právě tento rozdíl mezi oběma instituty svědčí pro aplikaci zásady *in dubio pro libertate* – a to právě s odkazem na výkladové pravidlo racionálním zákonodárcem, který jazykově mezi oběma instituty rozlišuje, a proto by měly mít oba instituty i poněkud jiný význam. Krajský soud i žalovaný rozdílnost významů obou institutů stírají. Dále stěžovatel krajskému soudu vytýká nesprávné posouzení otázky zahrnutí nemovitosti S. do obchodního majetku. Podle krajského soudu je za tímto účelem třeba splnit dvě podmínky, a to (i) o majetku je tak účtováno a (ii) majetek fakticky souvisí s podnikáním. Stěžovatel nerozporuje, že o nemovitosti S. neúčtoval. Podle něj je však podstatné faktické využívání pro podnikání. K tomu odkázal na usnesení ÚS, s nímž se podle něj krajský soud vypořádal nedostatečně. Stěžovatel z usnesení ÚS dovozuje, že při posouzení určitého majetku jako obchodního, je rozhodný stav faktický, bez ohledu na to, zda daňový subjekt splnil svoji povinnost účtovat o onom majetku jako o obchodním. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného i dodatečný platební výměr.

IV.

[5] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž vzhledem k totožnosti kasačních námitek s žalobními a odvolacími námitkami odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Dodal, že závěr krajského soudu stran aplikace osvobození od daně má oporu ve výkladu gramatickém, systematickém i teleologickém. Stěžovatel podle něj dezinterpretuje závěry krajského soudu. Ten vůbec nepřipustil, že by osvobození od daně zpravidla vyžadovalo aktivitu daňového subjektu, ale hodnotil toliko sílu jednoho z argumentů předložených stěžovatelem. Žalovaný dále setrval na svém názoru, že v případě nemovitosti S. se nejednalo o obchodní majetek ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP. Zdůraznil, že ve věci řešené Ústavním soudem tehdejší stěžovatel koupil podnik (obchodní závod), který byl určen k pokračování a rozšiřování soukromého podnikání a který s tímto záměrem koupil. Jednalo se tedy o obchodní majetek určený k podnikatelským účelům. Naproti tomu stěžovatel nabyl nemovitost S. jako fyzická nepodnikající osoba, neprokázal, že by ji vložil do obchodního majetku (nevedl o ní účetnictví nebo daňovou evidenci), příjmy plynoucí z nájmu tohoto majetku nezdaňoval dle § 7 ZDP, ale dle § 9 ZDP a ve vztahu k nemovitosti s ohledem na rozsah jeho podnikatelského oprávnění nevystupoval jako podnikatel. Stěžovatel relevantním způsobem nezpochybnil závěry krajského soudu stran podmínek, které je třeba splnit pro to, aby určitý majetek spadal pod pojem obchodního majetku. Závěrem žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] V prvním okruhu námitek stěžovatel zpochybňuje, že by § 4 odst. 1 písm. b) bod 1. ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2015 poskytoval jasnou odpověď na otázku, zda byl stěžovatel oprávněn nevyužít zde upravené osvobození od daně.

[9] Podle § 4 odst. 1 písm. b) bodu 1. ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2015 platilo, že *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.* Citované ustanovení dále uvádí, že *osvobození se nevztahuje na příjem z prodeje těchto nemovitých věcí, které jsou nebo v období 5 let před prodejem byly zahrnuty do obchodního majetku.*

[10] Podle judikatury je koncepce ZDP v případě zdanění příjmů fyzických osob založena na principu zdanění všech příjmů poplatníků daně, které nabyli v příslušném kalendářním roce, s výjimkou taxativně uvedených případů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 20/2011-77, ze dne 1. 12. 2015, č. j. 5 Afs 96/205-24, nebo ze dne 31. 8. 2021, č. j. 8 Afs 246/2019-67). Zákonodárce přitom v rámci těchto výjimek rozlišuje mezi příjmy, které z předmětu daně z příjmů fyzických osob vylučuje zcela (§ 3 odst. 4, § 6 odst. 7, § 7 odst. 10) a příjmy, které jsou sice předmětem daně, ale jsou od zdanění osvobozeny (§ 4, § 4a, § 6 odst. 9, § 10 odst. 3). Zákonodárce tímto rozlišením dává najevo, že některé druhy příjmů z pohledu politiky zdanění vůbec nepovažuje za relevantní majetkový přírůstek poplatníka (privatizační, restituční, odškodnění atd.), zatímco jiné majetkové přírůstky na straně poplatníka nepovažuje za účelné zdaňovat, například z důvodů sociálních, motivačních, regulačních, a to *en bloc* nebo v určitých situacích (zde při transformaci vlastnictví věci v její peněžitý ekvivalent po splnění „spekulativního“ časového testu, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2008, č. j. 2 Afs 70/2007-55).

[11] Pro oba případy těchto výjimek nicméně platí, že se aplikují z politické vůle zákonodárce nezdaňovat vybrané majetkové přírůstky, tedy bez diskrece samotného poplatníka či správce daně. Krajský soud v tomto ohledu zcela správně odkázal na důvodovou zprávu k ZDP, podle níž *„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.“* Není to tedy poplatník, nýbrž pouze zákonodárce, kdo s ohledem na své preference a daňovou politiku určuje, který příjem, případně v jakém rozsahu, nepodléhá zdanění. Jakkoliv pak zákonodárce formálně rozlišuje mezi příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy, které jsou od daně osvobozeny, vždy tak činí za stejným účelem – vyjímá tento typ příjmů cíleně ze základu daně.

[12] Tuto svou vůli vyjádřit z maximálně širokého základu daně vybrané příjmy zákonodárce vyjádřil v textu zákona jednoznačně použitím slovního obratu *„od daně se osvobozuje“*, či *„od daně jsou osvobozeny“*. Lze plně souhlasit s krajským soudem, že již prostý jazykový výklad nedává rozumný prostor k pochybnostem a vede k nespornému závěru, že § 4 odst. 1 ZDP není ustanovením, které by dalo daňovému subjektu na výběr, zda se mu podřídí či nikoliv. Citované ustanovení v sobě neobsahuje ve vztahu k poplatníkovi žádný fakultativní či dispozitivní prvek. Tomu ostatně odpovídá i systematika zákona. V případě úpravy položek tvořících základ daně z příjmů fyzických osob na straně příjmové jsou ustanovení zákona formulována kogentně. Zákon pak v § 5 odst. 5 výslovně stanoví, že *do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je dále stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně podle § 36 ze samostatného základu daně, pokud § 36 odst. 7 nebo 8 nestanoví jinak. Do základu daně se nezahrnují příjmy zahrnuté do samostatného základu daně.* Ani zde tedy neobsahuje formulaci, z níž by bylo možné dovodit, že je na

pokračování

úvaze daňového poplatníka, zda příjem osvobozený od daně podrobí zdanění. Naproti tomu tam, kde zákon ponechává na vůli poplatníka, zda určité položky do základu daně zahrne či nikoliv, vyjadřuje to jasně pomocí obratu „lze“ či „může“. Typicky se jedná o položky snižující základ daně (respektive daň) či od základu daně odčitatelné (viz § 5 odst. 3, § 7 odst. 7, § 15, § 35c ZDP atd.).

[13] Dotčený § 4 odst. 1 písm. b) ZDP tedy nevzbuzuje pochybnosti a jeho jiný možný výklad se zde nenabízí. Stěžovatel se dovolává zásady *in dubio pro libertate*, avšak žádný rovnocenný výklad opřený o některou z běžných výkladových metod nenabízí. Poukazuje toliko na to, že v duchu pravidla racionálního zákonodárce je třeba rozlišovat mezi instituty osvobození od daně a vynětí z předmětu daně. Již však nijak nevysvětluje, proč by rozlišení těchto institutů mělo zahrnovat možnost diskrece poplatníka ohledně toho, zda jej bude v konkrétním případě aplikovat či nikoliv. Jak přitom vyplývá z výše uvedeného, tuto interpretaci zákona předloženou stěžovatelem nelze jakkoli rozumně argumentačně podepřít. Nemá oporu v textu a systematice zákona, ani v jeho účelu a zjevně nebyla ani úmyslem zákonodárce. Jím navržené řešení by naopak znamenalo popření pravidla zcela jasně vyjádřeného v § 4 odst. 1 a v § 5 odst. 5 ZDP, tedy že příjmy splňující podmínky osvobození od daně nepodléhají zdanění a nejsou součástí základu daně.

[14] Nejvyšší správní soud připomíná, že Ústavním soudem zdůrazňovanou interpretační zásadu, že doslovný výklad právního předpisu je pouze prvotním přiblížením se k obsahu právní normy, nelze chápat jako interpretační libovůli, kdy by soud za právo mohl prohlásit cokoli, aniž by vůbec bral znění zákona v úvahu. Již v rozsudku ze dne 29. 8. 2017, č. j. 5 As 154/2016-62, č. 3632/2017 Sb. NSS, uvedl rozšířený senát, že: „*Možnost výkladu contra legem tj. v rozporu s výslovným zněním právního předpisu (aniž by takový závěr byl textem vykládaných ustanovení, byť i chápaným do jisté míry volněji, umožněn), připadá v úvahu pouze výjimečně, např. v případě nutnosti zaplnění mezery v právu nebo naopak teleologické redukce (k možnosti takového výjimečného postupu srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 10. 5. 2016, č. j. 8 As 79/2014-108, č. 3428/2016 Sb. NSS), a to výlučně v případech, kdy si takový aplikační postup vyžaduje důležitý důvod vyplývající z ústavního pořádku.*“ (bod 21 cit. rozsudku rozšířeného senátu). Žádný důležitý důvod pro takový výjimečný postup stěžovatel neoznačil a sám Nejvyšší správní soud jej v případě § 4 odst. 1 písm. b) bodu 1. ZDP neshledal. Uvedené ustanovení fakticky dopadá pouze na případy příjmů z prodeje nemovitých věcí nepoužívaných k podnikání. Pokud by toto osvobození nebylo při splnění v něm uvedených podmínek aplikováno obligatorně, podléhal by daný příjem zdanění podle § 10 odst. 1 písm. b) bodu 1. ZDP. V takovém případě by ovšem poplatník mohl v souladu s § 10 odst. 4 uplatnit související výdaje pouze do výše dosaženého příjmu, případná ztráta z prodeje je neúčinná. Poplatník by tak nemohl dosáhnout lepšího zacházení než v případě aplikace úplného osvobození. Nejenže by tedy výklad prosazovaný stěžovatelem již přesahoval meze přípustného výkladu, a jednalo by se o soudcovské dotváření práva, ale ani nedává rozumný smysl.

[15] Nejvyšší správní soud dodává, že neshledal ani stěžovatelem naznačovanou vnitřní rozpornost argumentace krajského soudu. Podle stěžovatele měl krajský soud v bodě [22] rozsudku připustit, že osvobození od daně aktivitu daňového subjektu zpravidla vyžaduje. Tak tomu ovšem není. Krajský soud pouze reagoval na část žalobní argumentace, v níž stěžovatel namítal, že institut osvobození od daně zpravidla vyžaduje aktivitu daňového subjektu k jeho uplatnění. Krajský soud přitom zcela zřetelně uvedl, že konstrukce právní

normy v § 4 odst. 1 písm. b) ZDP nespojuje osvobození od daně s určitou aktivitou daňového subjektu spočívající v jeho využití a že takový závěr nevyplývá ani z důvodové zprávy k ZDP. Na podporu svých závěrů poukázal na to, že sám stěžovatel spojuje svůj argument o nutnosti aktivity se slůvkem „zpravidla“, tedy že on sám jeho přesvědčivost oslabuje, neboť i on sám připouští, že tato aktivita není vždy nutná. Odůvodnění rozsudku však nevyvolává žádné pochybnosti, že podle krajského soudu nebylo ponecháno na vůli stěžovatele, zda dojde či nedojde k osvobození příjmu z prodeje nemovitosti S. od daně. Krajský soud nikterak nepřipustil, že by osvobození od daně aktivitu daňového subjektu vyžadovalo. Naopak došel výkladovými metodami a analýzou důvodové zprávy k závěru, že není ponecháno na vůli stěžovatele, zda osvobození od daně využije či nikoliv. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožnil, viz výše.

[16] V dalším okruhu kasačních námitek stěžovatel dovozuje, že krajský soud nesprávně posoudil otázku zahrnutí nemovitosti S. do obchodního majetku.

[17] Podle § 4 odst. 4 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2015 platilo, že *obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob se pro účely daní z příjmů rozumí část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci. Dnem vyřazení určité složky majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o této složce majetku naposledy účtoval nebo ji naposledy uváděl v daňové evidenci.*

[18] Jak správně krajský soud uvedl, definicí obchodního majetku ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2018, č. j. 2 Afs 45/2017-37. Na tento rozsudek následně navázal osmý senát v rozsudku ze dne 30. 3. 2021, č. j. 8 Afs 204/2019-42, v němž vyslovil následující: *„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 do 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 (...). Výše uvedená judikатурní 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.“*

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že o nemovitosti S. neúčtoval, byť si je vědom, že měl. Z usnesení ÚS však dovozuje, že pro účely posouzení majetku jako majetku obchodního je stěžejní právě otázka faktického využívání majetku pro jeho podnikatelskou

pokračování

činnost. Tedy, že při posuzování určitého majetku jako obchodního majetku je rozhodný stav faktický, bez ohledu na to, zda daňový subjekt splnil svoji povinnost o onom majetku jako obchodním majetku účtovat.

[20] Nejvyšší správní soud však musí ve shodě s žalovaným a krajským soudem zdůraznit, že stěžovatel zcela pomíjí skutkové okolnosti, za nichž Ústavní soud konstatoval, že na osvobození příjmů nemůže mít vliv skutečnost, zda poplatník pojal převzatý majetek do svého obchodního jmění a účtoval o něm. V tehdy posuzované věci se totiž jednalo o majetek, který svou povahou nemohl být určen k žádnému jinému využití nežli k podnikání (areál dřevařského závodu tvořený pilou). Daný poplatník koupil tento podnik jako soubor movitých a nemovitých věcí od České republiky, a to na základě privatizačního projektu, jímž směřoval k pokračování a rozšiřování soukromého podnikání v dané oblasti, k čemuž se zavázal i v navazující kupní smlouvě. Ve vztahu k danému majetku vystupoval zřetelně jako podnikatel. V případě stěžovatele je však situace diametrálně odlišná. Předmětným majetkem je nemovitost, kterou sám stěžovatel v daňové kontrole označil jako chalupa. Tu nabyt jako nepodnikající fyzická osoba, přičemž chalupa ze své podstaty nemusí nutně sloužit pouze k podnikání, ale i k soukromé rekreaci či k prostému pronájmu v rámci správy vlastního majetku. Pro posouzení charakteru příjmu, který stěžovatel prodejem této nemovitosti dosáhl, je tudíž zásadní, zda stěžovatel prokázal splnění podmínek stanovených v § 4 odst. 4 ZDP, tedy že chalupa (i) sloužila k podnikání a (ii) bylo o ní účtováno či byla vedena v daňové evidenci.

[21] Ačkoliv měl stěžovatel řadu příležitostí splnění těchto podmínek prokázat, v průběhu daňové kontroly za tímto účelem doložil toliko to, že chalupu v průběhu roku 2015 pronajal třikrát, a to nejvýše na týden v měsících květen, červenec a srpen. Již nijak ovšem neosvětlil, v čem spočívala ona tvrzená podnikatelská činnost týkající se chalupy, respektive jak její pronájem souvisel s jeho podnikatelskou činností. Ta podle živnostenského rejstříku spočívala v provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti, přičemž příslušné příjmy ze sportovní činnosti (hráč hokeje) stěžovatel zahrnul do příjmů z podnikání dle § 7 ZDP. Z tabulky na str. 7 zprávy o daňové kontrole pak plyne, že za pronájem obdržel částku 35 000 Kč celkem a tuto zdaniil jako příjem z nájmu dle § 9 ZDP, nikoliv jako příjem z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku [viz § 7 odst. 2 písm. b ZDP]. Nijak přitom nezpochybnil závěr správce daně učiněný již při předchozí daňové kontrole, že chalupu neměl zahrnutou v obchodním majetku. Namísto prokázání rozhodných skutečností stěžovatel polemizoval o fakultativnosti institutu osvobození od daně. Stěžovatel tedy jednak nedoložil splnění formální podmínky (vedení daňové evidence ve vztahu k chalupě) a současně ani jím předložené podklady a vyjádření nesvědčí o tom, že by chalupu v rozhodném období fakticky využíval k podnikání. Nelze z nich usuzovat na naplnění znaku soustavnosti, absentuje eventuální poskytování ubytovacích služeb, aktivní nabízení nemovitosti na trhu atd. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že za dané situace nelze klást k tíži daňovým orgánům, že se samy otázkou faktického využívání majetku hlouběji nezabývaly, pokud sám stěžovatel byl pasivní a aktivitu věnoval polemice o fakultativnosti institutu osvobození od daně namísto věcného prokázání splnění podmínek, za kterých se stává majetek obchodním majetkem.

[22] K této polemice o fakultativnosti institutu osvobození od daně nutno dodat, že stěžovatel její pomocí v podstatě dále oslabil své (nepodložené) tvrzení, že nemovitost

sloužila k podnikání. Jak plyne z výše uvedeného, osvobození od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. b) bodu 1. ZDP fakticky dopadá pouze na případy příjmů z prodeje nemovitých věcí nepoužívaných k podnikání. Domáhal-li se tedy stěžovatel jeho neaplikace z důvodu fakultativnosti (nikoliv z důvodu zákonné výluky pro nemovité věci zahrnuté do obchodního majetku), v podstatě nepřímou připouštěl, že do zákonné výluky nespadá a že na něj toto osvobození určené pro příjmy z prodeje nemovitých věcí nepoužívaných k podnikání obecně dopadá.

[23] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že stěžovatel neprokázal, že by nemovitost S. byla v období 5 let před prodejem zahrnuta do obchodního majetku. Stěžovatel o této nemovitosti neúčtoval a nevedl ani daňovou evidenci a z doložených podkladů se jeví, že stěžovatel spíše dosahoval příležitostných příjmů z nájmu v rámci správy vlastního majetku. Daňové orgány proto nepochybily, pokud příjem související s prodejem této nemovitosti S. posoudily jako osvobozený od daně, a v důsledku toho neuznaly související výdaje jako daňově účinné.

[24] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[25] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 11. března 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu