



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Miroslav Kroupa**, se sídlem 17. listopadu 1001, Litomyšl, zastoupený JUDr. Františkem Divíškem, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2023, č. j. 28438/23/5200-10423-705778, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 6. 3. 2024, č. j. 52 Af 19/2023-43,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 6. 3. 2024, č. j. 52 Af 19/2023-43, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 8. 2023, č. j. 28438/23/5200-10423-705778, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **20 342 Kč** k rukám jeho zástupce JUDr. Františka Divíška, advokáta se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Ve věci jde o posouzení, zda a za jakých podmínek se osvobození od daně z příjmů fyzických osob podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vztahuje i na příjem z prodeje obrazů, který vznikl fyzické osobě podnikající v oblasti jejich nákupu a prodeje, jestliže podle jejího tvrzení prodané obrazy nebyly jejím obchodním majetkem, nýbrž součástí její soukromé sbírky.

[2] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) získal již v roce 2004 živnostenské oprávnění pro provozování živnosti vázané s předmětem podnikání „*Nákup a prodej kulturních*

památek nebo předmětů kulturní hodnoty“ a živnosti volné v oboru činnosti „*Provozování kulturních a kulturně-vzdělávacích zařízení*“. V období let 2016 až 2018 podnikal a ke svému podnikání využíval provozovnu nacházející se v Litomyšli s názvem *Galerie Kroupa*. Od 15. 12. 2016 byl také jediným jednatelem a společníkem v obchodní korporaci *Galerie Kroupa s.r.o.*, jejíž činnost byla stejná jako jeho podnikatelská činnost.

[3] V letech 2016 až 2018 prodal stěžovatel každý rok několik desítek obrazů, které považoval za součást své soukromé sbírky, kterou podle svých tvrzení vytvářel od konce 90. let minulého století. Příjmy z prodeje těchto obrazů ve svých řádných daňových přiznáních ale nezahrnul do základu daně z příjmů fyzických osob. Zastával názor, že jde o příjmy osvobozené od této daně podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, neboť nesouvisely s jeho podnikáním. Stěžovatel přiznal pouze příjmy, které utržil při své podnikatelské činnosti z prodeje jiných obrazů a katalogů.

[4] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) při vyhledávací činnosti zjistil výrazný nepoměr mezi příjmy, které stěžovatel uvedl v řádných daňových přiznáních za zdaňovací období let 2016, 2017 a 2018, a příjmy, které v těchto obdobích obdržel v hotovosti a na bankovní účty. Z tohoto důvodu třemi samostatnými výzvami ze dne 10. 3. 2020, z nichž každá se týkala jednoho z uvedených zdaňovacích období, vyzval stěžovatele k podání dodatečných daňových přiznání. Jelikož ten na tyto výzvy nereagoval a dodatečná daňová přiznání nepodal, správce daně u něj dne 24. 7. 2020 zahájil daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2016 až 2018.

[5] Již na tomto místě lze uvést, že správce daně při daňové kontrole, jejíž průběh podrobně shrnuje protokol o daňové kontrole ze dne 25. 7. 2022, identifikoval příjmy stěžovatele ve výši 6 937 587 Kč z prodeje 35 obrazů v roce 2016, ve výši 6 924 730 Kč z prodeje 43 obrazů v roce 2017 a ve výši 1 512 168 Kč z prodeje 28 obrazů v roce 2018, které nebyly zahrnuty do daňové evidence za zdaňovací období let 2016 až 2018, ani do daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za tato zdaňovací období. Prodeje těchto obrazů byly prováděny postupně v průběhu jednotlivých zdaňovacích období. Stěžovatel potvrdil správci daně, že v jejich průběhu rovněž nakupoval obrazy a že svou sbírku průběžně rozšiřuje a obměňuje.

[6] Stěžovatel evidoval v daňové evidenci za rok 2016 příjem z prodeje 3 obrazů a prodeje katalogů v celkové výši 295 148,33 Kč, za rok 2017 příjem z prodeje 8 obrazů a prodeje katalogů v celkové výši 755 919,60 Kč a za rok 2018 příjem z prodeje 1 obrazu a prodeje katalogů v celkové výši 67 979,77 Kč, čemuž odpovídaly jím přiznané zdanitelné příjmy. Kromě toho jsou v ní zaznamenány výdaje za nákup 3 obrazů v roce 2016 v celkové výši 249 777 Kč a 2 obrazů v roce 2017 v celkové výši 96 000 Kč.

[7] Během protokolovaného ústního jednání, které se konalo dne 24. 7. 2020 při zahájení daňové kontroly, stěžovatel uvedl, že od roku 1997 do 2004 pobýval ve Francii, kde pracoval v aukční síni. V tomto období pořizoval soukromou sbírku obrazů a skla, která zahrnovala přibližně 300 obrazů a nebyla primárně určena pro podnikání. Ve své galerii stěžovatel skladoval a prodával obrazy, které nakoupil do obchodního majetku od původních vlastníků, a prodával katalogy k pořádaným výstavám. V galerii byly vystavovány i zapůjčené obrazy, které nebyly určeny k prodeji. Vstupné nebylo vybíráno.

pokračování

Příjmy z prodeje obrazů, které neuvedl ve svých daňových přiznáních, považoval za osvobozené od daně. K vybraným realizovaným prodejům a obdrženým příjmům přiřadil název uměleckého díla a datum jeho pořízení. Dodal také doklady vztahující se k pořízení některých obrazů do své soukromé sbírky, které zahrnovaly kupní smlouvy, z nichž nejstarší byly z let 1998 a 1999, jakož i darovací smlouvu z roku 2002. Na základě těchto smluv měl získat několik desítek obrazů různých autorů.

[8] Výzvou k prokázání skutečností ze dne 2. 12. 2020 správce daně vyzval stěžovatele, aby doložil doklady k vybraným transakcím. Tato výzva se netýkala jen výdajů zaevidovaných v daňové evidenci, ale zejména nabytí jednotlivých prodaných obrazů. Stěžovatel v návaznosti na tuto výzvu sdělil, že k některým výdajům se mu nepodařilo dohledat související doklad. Dále poskytl informace související s nabytím některých dalších obrazů.

[9] Správce daně zjistil, že stěžovatel realizoval nákupy a prodeje obrazů ze své soukromé sbírky (dále též „sbírkové obrazy“), a současně realizoval nákupy a prodeje obrazů v rámci podnikatelské činnosti, k níž byl držitelem živnostenského oprávnění. Tyto transakce prováděl dlouhodobě, soustavně a opakovaně a činil tak buď individuálně, nebo prostřednictvím obchodní korporace ALADIN ANTIK s.r.o. (dále jen „společnost ALADIN ANTIK“), která pořádala aukce uměleckých děl. U správce daně tak vyvstaly pochybnosti o tvrzení stěžovatele, že výrazná většina dosažených příjmů z prodeje obrazů, které byly součástí jeho soukromé sbírky, byla osvobozena od daně. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2021 správce daně vyzval stěžovatele, aby u příjmů z prodeje obrazů přijatých na své bankovní účty a příjmů obdržených v hotovosti od společnosti ALADIN ANTIK prokázal toto své tvrzení.

[10] Stěžovatel i tentokrát setrval na svém názoru, že příjmy z prodeje části jím po mnoho let vytvářené sbírky obrazů, byly osvobozeny od daně. Vytváření sbírky bylo jeho soukromou zálibou a sběratelskou vášní, při níž nebyl veden úmyslem následného prodeje obrazů za účelem dosažení zisku. Nebyla to podnikatelská činnost. K prokázání existence soukromé sbírky a dalších okolností nakládání s ní navrhl provedení výsledku své matky N. K. a dále PhDr. P. Ch. Matka stěžovatele měla mít od počátku povědomí o této sbírce, nakládání s ní a úmyslech stěžovatele při jejím vytváření. Druhý navrhovaný svědek měl potvrdit, že stěžovatel v letech 1999 až 2002 při svém dlouhodobém pobytu v Paříži (kde pracoval v aukční síni) zakoupil do své sbírky obrazy přímo od autora Jiřího Hejna a že v roce 2004 uspořádal spolu s navrhovaným svědkem výstavu uvedeného autora v galerii ve Vysokém Mýtě. Polovina vystavovaných děl byla tehdy zapůjčena právě ze soukromé sbírky stěžovatele. Kromě návrhů výsledku svědků předložil stěžovatel některé další doklady, které měly objasnit pořízení či prodej některých obrazů.

[11] Navrhované výsledky svědků správce daně neprovedl z důvodu, že měly prokázat jím nerozporované skutečnosti, včetně samotné existence soukromé sbírky. Správce daně pojal pochybnosti o osvobození od daně za situace, kdy v dlouhodobém časovém horizontu stěžovatel dosahoval nezanedbatelných, pravidelně se opakujících příjmů z prodeje obrazů, které do této sbírky měly náležet. Podle správce daně to byly příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů. Prodeje obrazů totiž činil daňový subjekt soustavně, samostatně, svým vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, na svůj

účet a za účelem dosažení zisku. K této činnosti měl navíc živnostenské oprávnění. Správce daně výzvou k uplatnění práva ze dne 31. 1. 2022 vyzval stěžovatele k doložení výdajů souvisejících s těmito příjmy.

[12] V odpovědi na tuto výzvu stěžovatel poukázal na to, že obrazy z jeho sbírky, z jejichž prodeje měl mít příjmy, byly pořízeny již v letech 1998 až 2002, v důsledku čehož výdaje na jejich pořízení nemohly ovlivnit základ daně ve zdaňovacích obdobích let 2017 a 2018. Jestliže příjmy z prodeje těchto obrazů považoval daňový subjekt za osvobozené od daně, výdaje spojené s jejich nabytím nebyly zahrnuty do daňové evidence ani v dřívějších obdobích. I k tomuto podání stěžovatel připojil doklady týkající se pořízení některých obrazů.

[13] Z protokolu o daňové kontrole se podává, že část příjmů z prodeje obrazů, které nebyly uvedeny v daňové evidenci, stěžovatel vložil na svůj bankovní účet, který používal k podnikání. V roce 2016 tak vložil celkem částku 563 000 Kč, v roce 2017 celkem částku 160 000 Kč a v roce 2018 celkem částku 239 000 Kč. Tyto vklady byly určeny k úhradě provozních výdajů, kterými byly zejména mzdové náklady a nájemné za prostory galerie v Litomyšli, neboť podnikání stěžovatele negenerovalo dostatečný zdanitelný příjem.

[14] Stanovení daně podle pomůcek odůvodnil správce daně tím, že stěžovatel neprokázal skutečnosti, k jejichž prokázání byl vyzván, a daň nelze stanovit na základě dokazování. Daňová evidence stěžovatele obsahovala jen malou část zdanitelných příjmů (přibližně 5 až 10 %) a stěžovatel nepředložil ani důkazní prostředky, kterými by správce daně mohl stanovit výši výdajů vynaložených na dosažení zajištění a udržení příjmů v kontrolovaných obdobích v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Kromě toho byl splněn poslední předpoklad, že daň lze podle pomůcek stanovit spolehlivě. Správce daně tak dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 7. 2022, č. j. 1358235/22/2808-50050-609679, doměřil stěžovateli podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 ve výši 408 913 Kč a stanovil penále ve výši 20 % z doměřené daně, tedy 81 782 Kč. Dalším dodatečným platebním výměrem z téhož dne, č. j. 1358285/22/2808-50050-609679, mu podle pomůcek doměřil tuto daň za zdaňovací období roku 2018 ve výši 27 300 Kč a stanovil penále ve výši 20 % z doměřené daně, tedy 5 460 Kč.

[15] Předmětem sporu není doměření daně za zdaňovací období roku 2016, protože žalovaný k odvolání stěžovatele dodatečný platební výměr za uvedené zdaňovací období pro prekluzi zrušil.

[16] Odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období let 2017 a 2018 žalovaný zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím a oba dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný ve shodě se správcem daně konstatoval, že se stěžovateli nepodařilo prokázat osvobození dosažených příjmů z prodeje obrazů ze sbírky od daně. Ze správního spisu jednoznačně vyplývá kumulativní splnění všech podmínek pro závěr, že posuzované příjmy pocházely z podnikání. V tomto ohledu shledal žalovaný použitelným vymezení podmínek, resp. pojmových znaků podnikání, které provedl Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) v rozsudku ze dne 10. 1. 2012,

pokračování

č. j. 2 Afs 52/2011-46, i když vycházely z definice pojmu podnikání obsažené v § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, účinného do 31. 12. 2013.

[17] Podle žalovaného byly prodeje obrazů ze sbírky soustavnou činností stěžovatele. Ten již v roce 2015 prodal jeden drahý obraz. Pak následoval prodej 35 obrazů v roce 2016, 43 obrazů v roce 2017 a 28 obrazů v roce 2018. Stěžovatel podle daňové evidence i svého vyjádření během protokolovaného jednání při zahájení daňové kontroly v těchto letech obrazy také nakupoval (3 obrazy v roce 2016 a 2 obrazy v roce 2017). Stěžovatel uvedl správci daně jako důvod, pro který prodával obrazy ze sbírky, potřebu získat peněžní prostředky, jakož i to, že „*potřeboval vložit peníze do s.r.o.*“. Získané prostředky sloužily k úhradě mezd, nájemného za prostory galerie atd. V průběhu daňové kontroly stěžovatel také sdělil, že obrazy ze sbírky prodával zejména za účelem zajištění financování koupě bytu. K prodeji části své sbírky tedy stěžovatel přistoupil za účelem dosažení zisku potřebného k financování svých běžných výdajů a též výdajů souvisejících s jeho podnikatelskou činností. Využil k tomu nejen vlastních prostor své galerie v Litomyšli a její internetové prezentace, ale i služeb již zmíněné společnosti ALADIN ANTIK a obchodních korporací Galerie Kodl, s.r.o. a 1. ART CONSULTING BRNO CZ, s.r.o. To svědčí o jeho snaze o maximalizaci zisku. Je naopak bez významu, že stěžovatel při nákupu těchto obrazů nebyl motivován myšlenkou zisku. Prodej obrazů, byť ze soukromé sbírky, plně odpovídal předmětu jeho podnikání. Správce daně prokázal, že realizované prodeje obrazů naplňují veškeré znaky podnikání, a unesl tak své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

[18] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného. K námitce stěžovatele, že jediným účelem nákupu a prodeje obrazů byla jeho sbírková činnost, krajský soud citoval jeho výše uvedená prohlášení obsažená ve spisovém materiálu. Z nich vyplývá, že takto získané příjmy vkládal do podnikání nebo z nich financoval koupi bytu, a nikoli, že by je využíval především k udržení a rozšíření své umělecké sbírky. Prodeje obrazů ze sbírky měly povahu opakované a soustavné činnosti stěžovatele, který jejím prostřednictvím dosahoval zisku v nezanedbatelné výši. Takto získané příjmy ze „zájmové činnosti“ několikanásobně převyšovaly příjmy přiznané v daňových přiznáních a reálně mohly sloužit a také sloužily k obživě stěžovatele. K námitce, že prodej obrazů ze sbírky nelze považovat za součást podnikání, neboť nebyl prokázán jeho záměr dosažení zisku, krajský soud odkázal na zmíněný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 52/2011-46. Ten připustil, že i sběratelská činnost může naplňovat znaky podnikatelské činnosti. Podle krajského soudu nezáleželo na tom, že původním záměrem stěžovatele nebyl výkon podnikatelské činnosti.

[19] Namítal-li stěžovatel s odkazem na rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, že správce daně neunesl důkazní břemeno, podle krajského soudu se tento rozsudek týká rozsahu, v jakém tíží daňový subjekt a správce daně důkazní břemeno při prokazování daňových podvodů na dani z přidané hodnoty. Tento odkaz proto není pro posuzovanou věc příležitý. Krajský soud dovodil unesení důkazního břemene správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb z dřívějších výzev k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z 2. 12. 2020 a 12. 8. 2021.

II. Kasační stížnost

[20] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl jej spolu s rozhodnutím žalovaného zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[21] Považoval-li správce daně za podnikání to, že stěžovatel prodal několik obrazů ze své soukromé sbírky, tento závěr není správný. Nešlo o soustavné jednání uskutečňované za účelem zisku. Stěžovatel svou sbírku vytvářel od roku 1998, kdy ještě žádné živnostenské oprávnění neměl, a obrazy ji tvořící tak logicky nemohly být jeho obchodním majetkem. Jednou vytvořená sbírka podle jeho názoru vždy podléhá osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů. Prodejem obrazů ze sbírky stěžovatel pouze „přetransformoval“ svůj hmotný movitý majetek na peněžní prostředky. Krajský soud i správní orgány nesprávně relativizují jasně formulované zákonné ustanovení, které by se při přijetí jejich výkladu stalo obsoletním. Odkázal-li krajský soud na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 52/2011-46, podle stěžovatele tento rozsudek nelze použít. Týkal se totiž opakovaného nákupu a prodeje starožitností, zatímco v posuzované věci stěžovatel soustavně vytváří komplexní sbírku obrazů, ze které prodal pouze menší část.

[22] Z příjmů z prodeje těchto obrazů stěžovatel vložil do podnikání jen malou část. V roce 2017 částku 160 000 Kč oproti příjmům z prodeje obrazů ze sbírky ve výši 6 924 730 Kč (tedy 2,3 % těchto příjmů) a v roce 2018 částku 239 000 Kč oproti uvedeným příjmům ve výši 1 512 168 Kč (tedy 15,8 % těchto příjmů). Krajský soud i žalovaný se dopustili chybného a předčasného závěru, že hlavním záměrem prodeje obrazů ze soukromé sbírky bylo dosažení zisku. Již ale neuvedli, kolik prostředků z prodeje těchto obrazů bylo stěžovatelem použito na jeho osobní spotřebu a kolik bylo vloženo do jeho společnosti s ručením omezeným. Teprve při provedení a vyhodnocení této kvantifikace bylo možné uvažovat o tom, že takto získané prostředky mají podléhat zdanění.

[23] Rozhodnutí žalovaného je podle stěžovatele rozporné. Na jedné straně uznává existenci soukromé sbírky, na straně druhé však odmítá uznat osvobození od daně příjmů získaným z jejího částečného prodeje. Ve vztahu ke stěžovateli nelze uvažovat o tom, že by sbírkové obrazy měly být zařazeny do jeho obchodního majetku. Sbírkou soustavě vytváří od roku 1998 (kdy ještě ani neměl živnostenské oprávnění) a logicky neměl povinnost sbírkové obrazy evidovat a zařazovat je do obchodního majetku. Krajský soud tuto rozpornost nijak nevyvrací ani nevysvětluje, což činí jeho rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a jeho nesrozumitelnost. Stěžovatel připomíná, že skutečnosti, zda vytvořil sbírku, jak rozsáhlou a po jako dobu ji tvořil, nebyly zpochybněny, neboť žalovaný nepovažuje vytvoření sbírky za sporné.

[24] Poslední okruh námitek se týká závěru krajského soudu o unesení důkazního břemene správcem daně. Stěžovatel připomíná právní závěry uvedené v rozsudku NSS č. j. 6 Afs 170/2016-30, a to nehledě na to, že se týkal daně z přidané hodnoty. Tvrdí-li správce daně, že prodej obrazů ze sbírky je podnikáním, musí bez zbytečných pochybností

pokračování

prokázat všechny znaky podnikání stěžovatele, zejména pak záměr dosahovat zisku. Tak by tomu bylo jen při prokázání skutečné vůle a záměru stěžovatele dosahovat zisku. Žádný důkazní prostředek toto prokazující ale v řízení proveden nebyl.

III. Vyjádření žalovaného

[25] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s posouzením věci krajským soudem, jehož rozsudek považuje za přezkoumatelný a zákonný. Odmítl názor, že jednou vytvořená sbírka obrazů bude navždy podléhat osvobození od daně, neboť ji stěžovatel začal vytvářet v době, kdy ještě živnostenské oprávnění neměl. Jde-li o povahu příjmů stěžovatele, žalovaný vycházel z rozsudku NSS č. j. 2 Afs 52/2011-46, podle něhož musí úvaha, zda u příjmů z prodeje hmotných movitých věcí jde o příjmy podléhající zdanění, vycházet z toho, zda tato činnost takové znaky skutečně vykazuje (viz bod 22 cit. rozsudku). V této souvislosti stručně zopakoval důvody, pro které shledal naplnění pojmových znaků podnikání, včetně toho, že stěžovatel uvedené prodeje realizoval za účelem dosažení zisku. Stěžovatel získal z prodeje obrazů ze sbírky v posuzovaných letech finanční částky v rádech statisíců korun měsíčně, což převyšuje prostředky, které získal žalobce ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 52/2011.

[26] Krajský soud v napadeném rozsudku odmítl, že by stěžovatel neprojevil žádnou jinou vůli či záměr, než je použití prostředků na soukromou sbírku. Poukázal také na rozpor tvrzení stěžovatele. Ten nejprve uvedl, že do podnikání vložil jen malou část finančních prostředků z prodeje sbírky, k tomu však dodal, že finanční prostředky z prodeje obrazů použil výhradně za účelem rozšíření a udržení sbírky. Uvádí-li stěžovatel, že sbírku obrazů „přetransformoval“ v peníze, ze kterých si hradil své životní potřeby, pak zcela jistě překročil onu pomyslnou hranici mezi „koníčkem“ a podnikatelskou činností za účelem dosažení zisku, která podléhá dani. Dlouhodobý prodej obrazů stěžovatelem naplnil znak soustavnosti, což stěžovatel nikdy nespороval.

[27] V řízení bylo nesporně zjištěno, že prodejem obrazů ze sbírky stěžovatel pravidelně získával nezanedbatelné částky, které reálně mohly sloužit a fakticky sloužily k uspokojování obživy a jiných jeho potřeb, mezi kterými bylo i „dotování“ nákladů společnosti s ručením omezeným. Je zcela nerozhodné, jakou část dosaženého zisku stěžovatel vložil do svého podnikání a jakou část použil na osobní spotřebu. Taková kvantifikace je podle žalovaného zcela zbytečná. Vložení peněz z prodeje obrazů do podnikání totiž nenaplnňuje účel udržování a obměny sbírky. Nešlo o jeho zájmovou sbírkovou činnost.

[28] Nelze přisvědčit ani námitce, že napadený rozsudek je zatížen vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v tom, že i když krajský soud uznal existenci sbírky, odmítl uznat její osvobození od daně. Žalovaný upozorňuje na napadený rozsudek (body 14 až 25), v němž krajský soud dovodil, že relevantní je způsob nakládání s uměleckou sbírkou stěžovatele. K námitce neunesení důkazního břemene zároveň odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí (body 113 až 117), s nímž se ztotožnil i krajský soud. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[29] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Následně přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[30] Kasační stížnost je důvodná.

[31] Stěžovatel tvrdí, že mu byla dodatečnými platebními výměry nezákonně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2017 a 2018. Krajskému soudu i žalovanému vytýká, že ve svých rozhodnutích neodlišili příjmy z prodeje obrazů uskutečněných při jeho podnikatelské činnosti, které podléhají dani z příjmů fyzických osob, od příjmů z prodeje obrazů tvořících jeho soukromou sbírku. Podle stěžovatele nebyly prodeje obrazů ze soukromé sbírky podnikáním a příjmy z nich byly jako příjmy z prodeje movitých věcí osvobozeny od daně.

IV.a Osvobození příjmů z prodeje movité věci od daně z příjmů fyzických osob

[32] Již v daňovém řízení bylo prokázáno, že stěžovatel měl v průběhu obou příslušných zdaňovacích období živnostenskou oprávnění. To však neznamená, že každé jeho jednání bylo výkonem podnikání. U podnikající fyzické osoby je třeba vždy rozlišovat, zda v tomto postavení vystupuje v konkrétním právním vztahu.

[33] Podnikáním je takové jednání fyzické osoby, které naplňuje znaky vymezující pojem podnikatele podle § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Podle tohoto ustanovení ten, „[k]do samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele“. Tyto znaky musí být splněny kumulativně.

[34] V projednávané věci přicházelo teoreticky v úvahu posouzení příjmů z prodeje obrazů, buď jako příjmů ze samostatné činnosti, mezi které patří i příjmy ze živnostenského podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, nebo jako příjmů osvobozených podle § 4 zákona o daních z příjmů či jako ostatních příjmů z úplatného převodu jiné věci podle § 10 odst. 1 písm. b) tohoto zákona, jestliže by u tohoto jednání o podnikání nešlo. Stěžovatel považoval tyto příjmy za osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob. Podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů je od této daně osvobozen „příjem z prodeje hmotné movité věci“. Toto osvobození ale není bezvýjimečné a jedna z výjimek, kterou stanoví § 4 odst. 1 písm. c) bod 3 zákona o daních z příjmů, se týká „příjmu z prodeje movité věci, která je nebo v období 5 let před prodejem byla zahrnuta do obchodního majetku“.

[35] Obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob se podle § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů „pro účely daní z příjmu rozumí část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci“. Zákon o daních z příjmů výslovně nestanoví, že má jít o jakýkoli majetek podnikatele, který slouží nebo je

pokračování

určen k jeho podnikání (srov. někdejší vymezení tohoto pojmu v § 6 odst. 1 obchodního zákoníku). Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval právní otázkou, zda okolnost, že stěžovatel do daňové evidence nezahrnul obrazy, které považuje za součásti své soukromé sbírky, bez dalšího vylučuje, aby je bylo možné považovat za obchodní majetek. Pokud by tomu tak bylo, tyto obrazy by byly od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny.

[36] Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře opakovaně zabýval obsahem pojmu obchodní majetek. V rozsudku ze dne 31. 1. 2018, č. j. 2 Afs 45/2017-37, uvedl, že obchodní majetek je majetek podnikatele, tedy poplatníka s příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, je-li o tomto majetku účtováno nebo vedena daňová evidence a slouží-li nebo je-li využíván v souvislosti s podnikatelskou činností tohoto podnikatele. Jsou-li tyto podmínky splněny, jde o obchodní majetek a příjmy z něj musí být zdaněny podle uvedeného ustanovení (bod 34 cit. rozsudku).

[37] V rozsudku ze dne 30. 3. 2021, č. j. 8 Afs 204/2019-42, Nejvyšší správní soud vymezení obchodního majetku blíže rozvedl. Vyslovil právní názor, 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. [...] [Ú]čtování o majetku [ale] 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 přesprávilí 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“ (bod 15 cit. rozsudku).

[38] Tyto závěry nicméně „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“ (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 204/2019-42, bod 16; na tyto závěry navázal také rozsudek NSS ze dne 11. 3. 2024, č. j. 7 Afs 229/2022-32, bod 18).

[39] Obrazy ve vlastnictví stěžovatele, z jejichž prodeje mu vznikl příjem ve zdaňovacích obdobích let 2017 a 2018 a jejichž prodej považoval správce daně za podnikání, by byly obchodním majetkem stěžovatele, jestliže by je využíval při své podnikatelské činnosti a v tomto důsledku by je byl povinen evidovat ve své daňové evidenci v době prodeje nebo v období 5 let před jejich prodejem. Není podstatné, zda by se obchodním majetkem staly tím, že je do něj vložil ze svého majetku, nebo by byly pořízeny při podnikání stěžovatele. V těchto případech by se uplatnila výjimka podle § 4 odst. 1 písm. c) bodu 3 zákona

o daních z příjmů, pro kterou by se na ně navzdory tomu, že u nich jde o prodej hmotné movité věci, nevztahovalo osvobození od daně.

[40] Ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) bodu 3 zákona o daních z příjmů brání osvobození od daně také u příjmů, které sice poplatníkovi daně z příjmů nevznikly prodejem věci movité zahrnuté do obchodního majetku, její prodej by však s ohledem na konkrétní okolnosti bylo třeba rovněž považovat za podnikání, neboť by byl jednáním nebo součástí jednání naplňujícího znaky podnikání podle § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Příkladem by mohla být situace, kdy by podnikající fyzická osoba opakovaně nakupovala a prodávala obrazy za účelem zisku, v daňové evidenci by však vedla pouze část těchto nákupů a prodejů a v převažující míře by k podnikání využívala majetek, který formálně do obchodního majetku nezahrnula.

[41] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že účelem shora opakovaně uváděného ustanovení je osvobození těch příjmů od daně, které nejsou příjmy z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů. Tomu odpovídá právní názor, že osvobození od daně je založeno na předpokladu, že prodejem movitých věcí, na které se vztahuje, „v podmínkách tržního prostředí a priori nedochází k navýšení majetku daňového subjektu, nýbrž pouze k jeho vyjádření odpovídajícím peněžním ekvivalentem. Ve skutečnosti tak nevzniká příjem ve vlastním smyslu, který by bylo možno zdaňovat“ (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 52/2011-46, bod 25). Tím spíše se pak osvobození od daně neuplatní u příjmu z neoprávněného podnikání, byť by v takovémto případě šlo o ostatní příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů a fyzická osoba takto jednající by žádný obchodní majetek neměla. Bylo by v rozporu s účelem osvobození od daně, vzešla-li by poplatníkovi daně z příjmů, který neoprávněně podnikal, z jeho jednání výhoda, na kterou by při splnění povinnosti jinak neměl nárok (srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 52/2011-46, jehož závěr, že příjmy z neoprávněného podnikání nemohou být osvobozeny od daně podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, je založen na stejných východiscích).

[42] Není předmětem sporu, že obrazy, které podle stěžovatele byly součástí jeho soukromé sbírky a z jejichž prodeje mu vznikl příjem, o jehož zdanění jde, nebyly evidovány v jeho obchodním majetku. Správce daně ovšem příjem z tohoto prodeje neshledal osvobozeným od daně, protože ze skutkových zjištění vyplynulo, že prodej uvedených obrazů byl navzdory jejich formálnímu nezahrnutí do obchodního majetku podnikáním. Námitky stěžovatele směřují právě proti tomuto právnímu posouzení, které bylo rozhodné pro doměření daně podle pomůcek a s nímž se ztotožnil žalovaný i krajský soud.

IV.b Odlišení, zda prodej věci podnikající fyzickou osobu byl, nebo nebyl podnikáním

[43] V daňovém řízení daňový subjekt prokazuje „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (§ 92 odst. 3 daňového řádu), nebo, vyžaduje-li to průběh řízení, „skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně“, k jejichž prokázání jej vyzval správce daně, „a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Činí tak zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy.

pokračování

[44] Správce daně prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“ [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Jeho povinností není prokázat, že určité údaje zaznamenané v účetnictví nebo jiných povinných evidencích či záznamech jsou v rozporu se skutečností, nýbrž že o jejich souladu existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto důkazní prostředky nevěrohodnými, neprůkaznými, nesprávnými či neúplnými. Zároveň je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě dospěl k tomuto závěru. Unese-li své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví nebo jiných povinných evidencí či záznamů, popř. aby svá tvrzení opravil. Zpravidla tak bude činit jinými než uvedenými důkazními prostředky (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb., ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, bod 23, nebo ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021-70, bod 27). Kromě toho správce daně prokazuje také „*skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti*“ [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu]. Tato povinnost se týká i právního jednání vedoucího k neoprávněnému snížení daňové povinnosti (rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, bod 17).

[45] Jsou-li k tomu splněny zákonné podmínky, správce daně nestanoví daň dokazováním, nýbrž podle pomůcek. Jde o náhradní způsob stanovení daně. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu „[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“ I když pomůcky nejsou důkazem, musí mít racionální povahu a v nejvyšší možné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Samotné nepředstavují „*prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcí daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě*“, případně na základě jiných informací. „*Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS).

[46] Nejvyšší správní soud uznává, že zjistil-li správce daně několikanásobně vyšší příjmy stěžovatele z dlouhodobě a opakovaně uskutečňovaných prodejů obrazů, než byly příjmy, které stěžovatel zaznamenal v daňové evidenci a přiznal ve svých řádných daňových přiznáních ze živnostenského podnikání, jehož předmětem je právě nákup a prodej obrazů, jde o skutečnost, která zpochybňuje správnost či úplnost jeho daňové evidence ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo tak na stěžovateli, aby prokázal, že příjmy z prodeje obrazů, které považoval za součást své soukromé sbírky, byly osvobozeny od daně podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

[47] Stěžovatel za tímto účelem předložil řadu listin či jiných důkazních návrhů, které měly prokázat způsob, jakým obrazy dříve nabyt, jakož i to, že tyto obrazy byly součástí jeho dlouhodobě vytvářené soukromé sbírky. Podle svých tvrzení pořídil podstatnou část

obrazů, jichž se prodej týká, ještě v letech 1998 až 2004. Následný prodej obrazů v příslušných zdaňovacích obdobích souvisel s jeho dlouhodobou sběratelskou činností, která nebyla vykonávána za účelem dosažení zisku. V posuzovaném období se však rozhodl část této sbírky prodat a takto získané prostředky zamýšlel použít, resp. použil, za různými účely včetně koupě bytu, zčásti též na podporu svého podnikání.

[48] Správce daně i žalovaný nepovažovali existenci uvedené soukromé sbírky za spornou. Pro posouzení, zda prodeje obrazů ve zdaňovacích obdobích let 2017 a 2018 byly podnikáním, podle jejich názoru nebylo rozhodné, že stěžovatel tyto obrazy v minulosti pořídil za účelem vytváření a rozšiřování této sbírky, jejíž součástí dlouhodobě byly. Za situace, kdy měl stěžovatel platné živnostenské oprávnění, měla výkon podnikání z prodeje obrazů činit již jejich soustavnost, výše jimi získaného příjmu a způsob jeho použití. Tento názor Nejvyšší správní soud nesdílí.

[49] Zákon o daních z příjmů nestanoví zvláštní úpravu zdanění příjmů, které vznikly prodejem předmětů, které prodávající nabyl při své sběratelské činnosti. Sběratelská činnost ostatně ani není právním pojmem, nýbrž je toliko vyjádřením účelu, který se může promítat do důvodu nabytí určitého předmětu jakož i jeho zcizení. I když jde u ní především o zájmovou činnost, samotná není neslučitelná s podnikáním. Nelze proto přisvědčit námitce stěžovatele, který spatřuje vnitřní rozpornost, potažmo nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v tom, že žalovaný na jedné straně uznal existenci sbírky, na straně druhé odmítl uznat osvobození příjmů získaných z jejího částečného prodeje. Pokud se fyzická osoba v určitém okamžiku rozhodne svoji soukromou sbírku obrazů, nebo její část používat k podnikatelské činnosti, vzniká jí povinnost obrazy evidovat v obchodním majetku. Jejich následný prodej pak nepochybně generuje zdanitelné příjmy ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů, a to bez ohledu na to, že formálně do obchodního majetku obrazy zařazeny nebyly.

[50] Nejvyšší správní soud připomíná závěry svého rozsudku č. j. 2 Afs 52/2011-46, že „sběratelskou činnost (sběratelství) lze obecně vymezit jako zájmovou činnost spočívající v získávání specifického druhu předmětů a jejich uchovávání. Sběratel může předměty svého sběratelského zájmu získávat různými způsoby, např. nákupem, výměnou, darem apod., stejně tak je běžné, pokud tyto předměty nejen uchovává (ve své sbírce), ale též se jich zbavuje, typicky prodejem či výměnou, a to za účelem získání či možnosti získání dalších sběratelských předmětů, jež jsou předmětem jeho sběratelského zájmu. Stanovení hranice, kdy se v případě sběratelské činnosti – s ohledem na kritéria soustavnosti a ziskovosti – již nejedná o „koníčka“, nýbrž o podnikatelskou činnost, je možné vždy dle okolností konkrétního případu. O podnikání se tak nebude jednat v případech, kdy je sice soustavně (tedy pravidelně, v určitých opakujících se intervalech) vykonávána sběratelská činnost, jejím účelem je však především ukojení sběratelské vášně, nikoli získávání příjmů (byť ty zde vzniknout mohou) sloužících k obživě. O podnikání však nebude možné hovořit ani v případech, kdy sice příjem z prodeje sběratelských předmětů poslouží k zisku příjmů, nicméně tento příjem vznikne toliko jednorázově či nahodile (např. jednorázový prodej starožitných předmětů získaných dědictvím)“ (bod 24 cit. rozsudku).

[51] V uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval situací, kdy tehdejší stěžovatel navzdory tomu, že neměl živnostenské oprávnění, ve dvou posuzovaných zdaňovacích obdobích soustavně prodával starožitnosti prostřednictvím internetového

pokračování

obchodu za účelem dosažení zisku, a jeho činnost měla povahu neoprávněného podnikání. Část starožitností také nakoupil, ačkoli nešlo „*ve srovnání s objemem prodaných věcí (co do množství i ceny) o takový objem nákupů, z nichž by bylo možné bez dalšího dovozovat ziskovost činnosti žalobce, neboť z přehledu realizovaných obchodů, jak jsou založeny ve spise, není zcela zřejmé [...], že totožné zakoupené předměty žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období rovněž stejnou cestou za vyšší cenu prodal*“ (bod 27 cit. rozsudku). Správce daně tehdy při vyhledávací činnosti zjistil skutečnosti vypovídající o neoprávněném podnikání stěžovatele, včetně rozsahu jeho příjmů, které podle údajů příslušného internetového prodejce činily přibližně 2,5 mil. Kč. Tato zjištění jej opravňovala, aby vyzval stěžovatele k prokázání skutečností pro správné stanovení daně.

[52] Nyní posuzovaná věc se od tehdy řešené věci liší v tom, že stěžovatel byl podnikající fyzickou osobou, která v příslušných zdaňovacích obdobích na základě živnostenského oprávnění podnikala v oblasti nákupu a prodeje obrazů. Je zvláštností této věci, že s obrazy souvisela také sběratelská činnost stěžovatele, kterou on sám od podnikání odlišoval.

[53] Stěžovatel vedl ve zdaňovacích obdobích let 2017 a 2018 pouze část jím prodaných obrazů jako obchodní majetek, zatímco jejich převážnou část považoval za součást své soukromé sbírky. Tato sbírka, kterou podle svých tvrzení sestavoval již od konce 90. let minulého století, měla být jeho soukromou zálibou, projevem sběratelské vášně a jejím účelem nemělo být dosažení zisku. Nemělo jít proto o podnikání, rozhodl-li se stěžovatel po určité době její část prodat, a to, přestože příjmy z jejího prodeje tvořily v příslušných zdaňovacích obdobích nejméně 90 % celkových příjmů ze všech stěžovatelem uskutečněných prodejů obrazů a samotné prodeje měly povahu opakované činnosti, která je zdokumentována v protokolu o daňové kontrole.

[54] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že je právem fyzické osoby, která se rozhodne podnikat, aby si sama určila, který majetek v jejím vlastnictví bude za tímto účelem využívat a zahrne jej do obchodního majetku. Nic nebrání tomu, aby podnikající fyzická osoba, jejíž podnikání spočívá v prodeji a nákupu obrazů, vlastnila vedle obrazů, s nimiž podniká, také obrazy či sbírku obrazů nesouvisející s jejím podnikáním. Soubor těchto obrazů může být rovněž rozsáhlejší než soubor obrazů tvořících obchodní majetek, ať už co do jejich počtu nebo hodnoty. Uskutečňuje-li však podnikající fyzická osoba prodeje obrazů, při nichž jde o podnikání, i prodeje obrazů, které tuto povahu mít nemají, pro účely daňového řízení by mělo být odlišitelné, jakou povahu má každý z těchto prodejů. Nemá-li být určitý příjem z prodeje obrazů považován za příjem ze živnostenského podnikání, v daňovém řízení by mělo být možné učinit skutková zjištění, podle nichž tento prodej nebyl výsledkem jeho soustavné činnosti za účelem dosažení zisku, nýbrž měl toliko jednorázovou či nahodilou povahu. Tuto povahu může mít i postupná realizace více prodejů v delším období. Ostatně při souboru několika desítek obrazů nelze předpokládat, že bude nezbytně prodán v jediný okamžik jedinému kupujícímu.

[55] Krajský soud, stejně jako předtím žalovaný, učinil nesprávné právní posouzení, jestliže příjem stěžovatele z prodeje obrazů, které byly součástí jeho soukromé sbírky, považoval již na základě správcem daně provedených skutkových zjištění za příjem ze živnostenského podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Samotná

skutečnost, že stěžovatel prodával obrazy ze své sbírky postupně, získal za ně příjmy výrazně vyšší, než byly jeho tehdejší příjmy z podnikání, a za část těchto příjmů pořídil byt a část příjmů vložil do podnikání, ještě nečiní z tohoto prodeje movitých věcí podnikání.

[56] Důvod odlišující stěžovatelem uskutečněné prodeje obrazů, které nebyly podnikáním, mohl např. spočívat v tom, že takto prodané obrazy byly po celou dobu součástí soukromé sbírky (soukromého majetku), která byla výsledkem jeho dlouhodobé sběratelské činnosti. Bylo-li by například prokázáno, že stěžovatel, který projevuje zájem o danou oblast umění, byl vlastníkem takovéto sbírky, jednotlivé prodané obrazy do ní v minulosti nabyl za účelem jejího vytvoření, rozšíření či obměny, a tyto byly její součástí po celou dobu až do jejich prodeje, takováto zjištění by ve svém celku nebo i samostatně mohla u jednotlivých obrazů s ohledem na konkrétní okolnosti odůvodňovat závěr, že jejich prodej nebyl podnikáním. Ostatně měla-li být sběratelská činnost podnikáním, tedy soustavnou činností, jejímž převažujícím účelem je zisk plynoucí ze zhodnocení sbírky, pak by se tato soustavnost musela projevovat nejen při prodeji obrazů, ale také při jejich nákupu. Obstojí-li takovéto odlišení, pak nezáleží na tom, z jakého konkrétního důvodu se stěžovatel rozhodl jednotlivé obrazy prodat. Vlastnické právo zahrnuje také právo vlastníka věc zcizit z jakéhokoli důvodu. Bylo bez významu, zda důvodem prodeje obrazů byla ztráta jejich kulturní, estetické či osobní hodnoty pro stěžovatele, nebo zda stěžovatel pouze chtěl prostředky, které takto získá, použít jiným způsobem, třeba i za účelem překlenutí nedostatku jiných příjmů. Na povahu příjmu z prodeje části sbírky, který není podnikáním, nemá vliv ani to, jakým způsobem stěžovatel takto získané prostředky následně použil, a to i kdyby je vložil do svého podnikání.

[57] Již správce daně měl proto vést dokazování ve shora uvedeném smyslu. Měl-li pochybnosti o tom, zda sbírkové obrazy byly skutečně soukromým majetkem stěžovatele, bylo na něm, aby vedl dokazování tímto směrem, což neučinil. Naopak správce daně samotnou existenci soukromé sbírky obrazů nezpochybňoval, okolnosti jejího vzniku a pořízení jednotlivých obrazů, které ji tvořily, však nepovažoval za rozhodné pro stanovení daně, ačkoli právě tímto směrem mířily důkazní návrhy stěžovatele.

[58] Dospěl-li za této situace správce daně k závěru, že stěžovatel nevyvrátil jeho pochybnosti ohledně toho, zda příjmy z prodeje obrazů, které byly součástí soukromé sbírky, byly osvobozeny od daně podle § 4 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, jde o závěr přinejmenším předčasný. Nebyly tak splněny ani podmínky podle § 98 odst. 1 daňového řádu, aby byla daň stěžovateli doměřena podle pomůcek. Není totiž postaveno najisto, zda stěžovatel při dokazování skutečně porušil některou ze svých povinností a zda daň lze či nelze stanovit dokazováním. Právní závěry žalovaného a krajského soudu, že správce daně zpochybněním správnosti a úplnosti daňové evidence unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu ohledně neexistence podmínek pro takovéto osvobození, rovněž neobstojí. Nejvyšší správní soud proto shledal důvodnými námitky stěžovatele zpochybňující právní posouzení příjmů z prodeje těchto obrazů jako příjmů ze živnostenského podnikání podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

V. Závěr a náklady řízení

pokračování

[59] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, pročez podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu. Podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť již v řízení před krajským soudem byl dán důvod pro tento postup. Žalovaný bude v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[60] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu.

[61] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., který se v řízení o kasační stížnosti uplatní na základě § 120 s. ř. s., má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[62] Procesně úspěšný stěžovatel zaplatil v řízení před krajským soudem soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč [položka 18 odst. 2 písm. a) přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů] a v řízení před Nejvyšším správním soudem soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč (položka 19).

[63] V řízení před krajským soudem i před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel zastoupen advokátem. Ten za něj v řízení před krajským soudem učinil dva úkony právní služby, a sice převzetí a přípravu právního zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] a sepsí a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatele jeden úkon právní služby, kterými byl sepsí a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu].

[64] Celkem tedy zástupce stěžovatele učinil tři úkony právní služby. Tyto úkony byly učiněny přede dnem nabytí účinnosti novely advokátního tarifu provedené vyhláškou č. 258/2024 Sb., a tudíž se odměna za ně stanoví podle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 (čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb.). Za každý z úkonů právní služby tak zástupci stěžovatele náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024] a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024). To ve svém souhrnu činí odměnu a náhradu hotových výdajů ve výši 10 200 Kč. Zástupce stěžovatele je společníkem společnosti PPS advokáti s.r.o., která je plátcem daně z přidané hodnoty. Jeho odměna a náhrada hotových výdajů se tudíž navyšuje o tuto daň ve výši 21 % na 12 342 Kč.

[65] Celková výše náhrady nákladů řízení přiznané stěžovateli, čítající zaplacené soudní poplatky a odměnu a náhradu hotových výdajů zástupce, činí 20 342 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce

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

V Brně dne 4. února 2025

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu